

СОВРЕМЕННОЕ ПОНИМАНИЕ ДВОЙСТВЕННОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Представлена новая трактовка метода двойной записи в бухгалтерском учете. Предложены принципы фиксации экономической информации, отображающие информационную, математическую и динамическую составляющие современной модели бухгалтерского учета.

Ключевые слова: *двойная запись, динамическая модель бухгалтерского учета, информационные потоки, бухгалтерские счета*

Бухгалтерский учет – информационная технология экономических отношений, основанная на методе двойной записи [1, с. 386]. Однако, при компьютерном ведении бухгалтерского учета метод двойной записи является только техническим приемом систематизации учетных данных. Информация об изменениях в составе ресурсов предприятия рассматривается в системе с позиции входящих и исходящих потоков, а такие понятия как дебет и кредит являются лишь инструментами построения некоторых учетных реестров (главной книги, журналов-ордеров). В условиях информатизации экономики двойную запись следует рассматривать как технологию фиксации информационных потоков.

Впервые трактовка двойной записи как информационного потока, объем которого на входе должен равняться объему на выходе, была предложена в постулатах Ж. Маршала [2, с. 248]. Закон причины и следствия, на котором базируется двойная запись, действует до тех пор, пока мы не выходим за область какого-либо ограничения, но он не может открыть нам что-то за пределами данной области отношений. Напротив, использование принципа двойственности информационных процессов сразу вводит исследователя в новую область отношений [3, с. 41]. Традиционная фиксация хозяйственных фактов и понимание метода двойной записи превратили бухгалтерский учет в прикладное ремесло и лишили его свойств когнитивной науки [4, с. 1]. Теория бухгалтерского учета должна полагаться на новое понимание принципов двойственности, где принцип входа – выхода отображает информационную, симметрии – математическую, а изменения – динамическую составляющие системы бухгалтерского учета. Поэтому, в статье ставится цель выяснить значение данных принципов для построения модели бухгалтерского учета с учетом потребности пользователей учетной информации в обществе знаний.

Поскольку принцип входа – выхода характеризует перемещение экономических между центрами учета, все релевантные атрибуты данных благ (субстанция, количество, стоимость) также следует фиксировать как выход центра учета и вход другого. В терминах кибернетики все атрибуты входов и выходов бизнес-процессов представляют информационные ресурсы предприятия во взаимосвязи с его бизнес-окружением. Процесс моделирования учетной системы, при этом, заключается в разработке структуры отображения материальных и нематериальных потоков средствами фиксации информационных атрибутов хозяйственных операций с некоторыми переменными объектами учета, с целью отображения объектов реального мира. Традиционная модель бухгалтерского учета посредством двойной записи отображает влияние материальных и нематериальных потоков (активов) на состояние прав собственников (пассивов), используя только один атрибут – стоимость. Для динамической системы бухгалтерского учета фундаментальное значение приобретает принцип входа – выхода, в соответствии с которым стоимость перемещается из одного места в другое.

Двойная запись должна трактоваться как отображение выходного потока перемещения стоимости от одной переменной (бухгалтерского счета) входным потоком к другой переменной. Бухгалтерский счет следует рассматривать как средство удержания стоимости в течение определенного периода времени и ее перемещения от внешнего счета к внутреннему, внутреннего к внешнему, между двумя внутренними счетами или в рамках одного счета во времени, когда выходной поток является входным потоком последующего периода. Сумма входящих и исходящих потоков бухгалтерского счета характеризует изменение стоимости в течении определенного периода и должна фиксироваться и анализироваться с позиций влияния на балансовое равенство.

Вторым фундаментальным принципом двойственности бухгалтерского учета является принцип симметрии. Симметрия учета вытекает из того факта, что активы принадлежат конкретным лицам (физическим и юридическим) и поэтому соответствуют определенным правам, или их частям. Принцип симметрии символизирует социальные отношения имущественного характера между активами предприятия и правами собственности на них. Схематически данные отношения можно представить в виде векторов стоимостных потоков между учетными измерениями – активами и пассивами предприятия. Однако существует ряд хозяйственных операций, которые не приводят к изменению стоимости объектов учета и отображаются в рамках одного учетного измерения. Примером такой операции может служить перевод части долга в состав акционерного капитала в результате дополнительной эмиссии акций на сумму долга. Социальный статус объекта внешнего окружения вследствие такой операции изменяются с должника на акционера, соответственно изменяется и сумма чистых активов предприятия. Если представить учетную симметрию в схеме определения собственности предприятия, то такая операция переходит с класса операций в одном измерении к классу транзакций между измерениями, вследствие чего влияние на размер чистых активов предприятия становится достаточно наглядным (рис. 1).

Таким образом, принцип симметрии соблюдается даже когда балансовое уравнение сформулировано в терминах собственности, а не капитала. Принцип симметрии демонстрирует, что учетная система симметрична по своей сути, поскольку отображает симметричные социальные отношения между имуществом предприятия и правами на него, ведь тот факт, что каждый объект активов предприятия должен кому-то принадлежать является действительно естественным и понятным. Поэтому, принцип симметрии представляет руководство, если не золотое правило построения динамической модели бухгалтерского учета [5, с. 18].

$$\begin{array}{ccc} \text{ЧА – чистые активы} & \equiv & \text{K – капитал} \\ \Delta \Sigma \text{ ЧА} & \equiv & \Delta \Sigma \text{ K} \end{array}$$

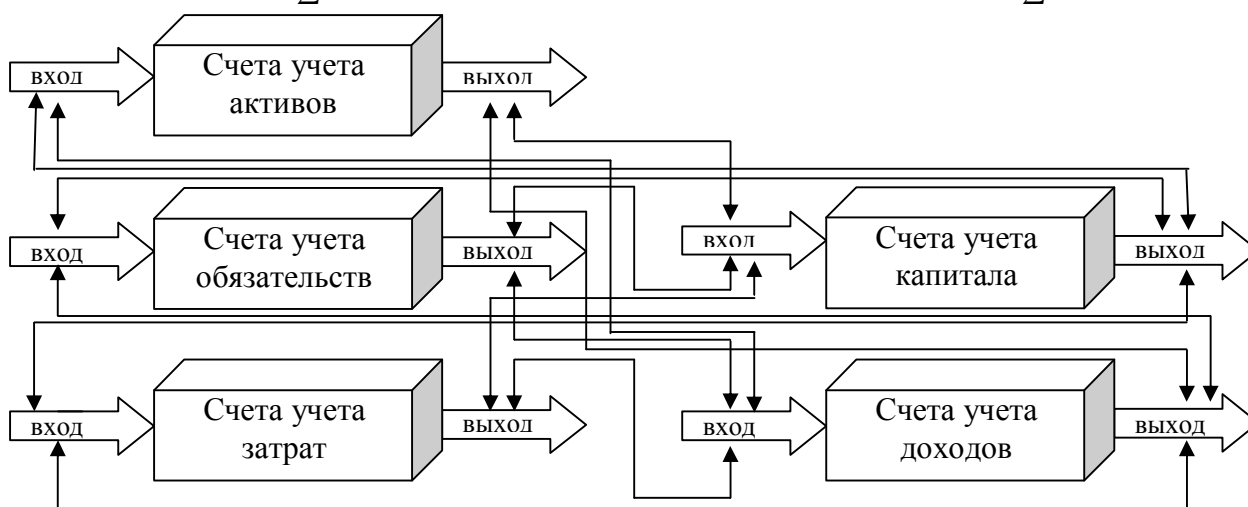


Рис 1 . Модель симметрии в бухгалтерском учете

При этом все учетные показатели являются функциями времени, которые отображаются и включаются в отчетность не как отдельные характеристики объектов учета в отдельные моменты времени, а как часовые ряды данных [6]. Время – измерение внутренне присущее системе бухгалтерского учета, в которой векторы транзакций объединяют отдельные бухгалтерские счета между собой и с моментом осуществления бизнес-процессов [7, с. 19]. Таким образом, изменение любого учетного показателя касается определенного момента времени, когда отдельные бухгалтерские счета были связаны вектором хозяйственной операции. Не смотря на использование в учете третьего измерения – времени, детерминированная технологией учета задача формирования сводных бухгалтерских отчетов заданной структуры должна решаться всегда однозначно независимо от используемых технических средств и формы ее реализации [4]. Для фиксации текущего состояния ключевых показателей бизнеса, следует использовать временные ряды изменений ключевых экономических показателей. Пользоваться такими временными рядами данных, определять ли только итоговые показатели на начало и конец отчетного периода зависит от целей модели и сущности хозяйственной операции. Более того изменения на реальных счетах происходят периодически (например, продажа товаров), а изменения большинства номинальных счетов происходят непрерывно (начисление амортизации или процентов по кредиту) и, следовательно, должны отображаться в учете постоянно. Потому в основу построения современной системы бухгалтерского учета должны быть положены именно принципы двойственности, а не простая фиксация фактов хозяйственной деятельности методом двойной записи.

Литература

1. Кольвах О.И. Матричный учет как метамодель бухгалтерского учета (аксиоматика, основные формулы и возможные приложения) / О.И. Кольвах, А.Б. Высоцкая, С.А. Шаповалова // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее»: доклады международной научной конференции 10 – 11 февраля 2011 г. Том 1 . – СПб. : Нестор-История, 2011. – С. 386 – 405.
2. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
3. Рудановский, А.П. Теория балансового учета. Баланс как объект учета [Текст] / А.П. Рудановский. – М. : МАКИЗ, 1928. – 255 с.
4. Кольвах О. И., Калмыкова О. Я. Двойная запись как универсальный метод моделирования экономических отношений // Аудит и финансовый анализ, 2008. – № 2, С. 1 – 15.
5. Melse, Eric The Financial Accounting Model a System Dynamics' Perspective, July 2006 [Internet-resource] – Access mode: <http://mpira.ub.uni-meunchen.de/7624>
6. Mattessich R. Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline / R. Mattessich– Westport, Connecticut : Quorum Books, 1995. – 286 p.
7. Melse, E. Momentum Accounting for Trends: Relevance, Explanatory and Predictive Power of the Framework of Triple-Entry Bookkeeping and Momentum Accounting of Yuji Ijiri [Text] / Eric Melse. – 1st edition – New York : VDM, 2010. – 316 p.

Summary

A new interpretation of the double record accounting method is presented. Principles of the economic data registration, which represent information, mathematical and dynamic components of the modern accounting model are offered.