

**Секция «5. Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика:  
состояние, проблемы, перспективы»**

**Исследование форм представления бухгалтерских записей в целях  
контроля в организациях**

*Святковская Евгения Юрьевна*

*Аспирант*

*Финансовый университет при Правительстве РФ, Факультет финансов и кредита,  
Москва, Россия*

*E-mail: eugenia-dsg@mail.ru*

*Научный руководитель*

*д. э. н. Кристалёва Таисия Ивановна*

Развитие теории бухгалтерского учета можно представить как развивающуюся идею совершенствования процесса управления хозяйственной деятельностью [2]. Форма бухгалтерской записи является частью теории бухгалтерского учета. Форма бухгалтерской записи всегда отвечала определенным требованиям по раскрытию информации и возможности ее обработки. Целью исследования было проанализировать эволюцию форм бухгалтерской записи, оценить преимущества и недостатки использования форм представления бухгалтерских записей в целях контроля в организациях.

Исследованием форм бухгалтерской записи ученые занимаются давно. Среди современных российских авторов следует выделить А.В. Кузнецова, В.Я. Соколова, Я.В. Соколова, Л.И. Хоружий и других.

Простая форма бухгалтерской записи содержит дату, наименование счета, сумму операции. Такой униграфический учет позволял простым образом записывать происходящие в организации факты хозяйственной деятельности. Согласно исследованиям о генезисе двойной записи, проведенным учеными Кубанского государственного университета, переход от простой бухгалтерии к диграфической происходил поэтапно [1]. И длился с середины XIII века до 31 января 1399 года. Ученые выявили более десяти тысяч счетов учета, которые носили как статический характер (счета учета товаров), так и динамический характер (счета расчетов или накопления операционных финансовых результатов). Исследование архивных материалов показало, что форма двойной записи существовала более ста лет до того, как ее описал Пачоли в своем труде. В связи с появлением необходимости выявления финансового результата от хозяйственной деятельности униграфический учет был расширен до новой диграфической формы. Так материальные счета получили денежную оценку, были введены новые счета учета собственных средств, счета учета доходов и расходов.

Тройная запись появилась в XX веке. Впервые она возникла в связи с необходимостью вести налоговый учет, отличный от бухгалтерского. В 1963 году Ховард П. Джонсон предложил добавить третью колонку в журнальную запись, чтобы вычислять налогооблагаемый доход [4].

Позже в 1972 году японский ученый Ю.Иджири предложил интегрировать финансовый анализ в бухгалтерский учет, для чего создал специальные счета, расширив двойную запись до тройной [5]. Эти счета получили название «Требит», где «тре» означает три, а «бит» — часть.

Свою концепцию Ю. Иджири назвал «Момент бухгалтерского учета». Он отталкивался от научных понятий в физике, где существуют векторные понятия: скорость (момент), ускорение (импульс) и сила.

Скорость (момент) в концепции Ю.Иджири представляет собой величину, показывающую изменение чистых активов в единицу времени или величину, показывающую изменение дохода в единицу времени. Показатель скорости изменения нераспределенной прибыли (убытка) измеряется в денежных единицах за период, например, рублей в год, рублей в месяц.

Скорость изменения нераспределенной прибыли (убытков) может меняться от периода к периоду, чтобы измерить изменение этих скоростей Ю.Иджири вводит понятие «ускорение». Финансовое ускорение — это изменение скорости изменения нераспределенной прибыли (убытка) за единицу времени. Этот показатель измеряется в денежных единицах за период в квадрате.

В механике сила притяжения определяется умножением массы тела на ускорение. В бухгалтерской интерпретации сила может быть определена как умножение инвестиций и финансового ускорения. Если изменения в чистых активах за период составили  $W$ , скорость изменения дохода равна  $M$ , тогда  $W = M^2$ , а финансовое ускорение равно  $M$ .

Тогда каждую проводку, учитываемую по дебету как актив, а по кредиту как доход можно интерпретировать как изменение чистых активов за счет дифференциального изменения дохода. Иджири использует тройную запись, чтобы объяснить изменения в скорости изменения дохода.

Дебет = Кредит = Требит

Так, например, для учета анализа полученной за период прибыли от продажи, Ю.Иджири использует следующие счета по требиту:

- изменение ассортимента проданной продукции;
- изменения объема продаж;
- изменения, вызванные изменением цен;
- изменения прямых расходов;
- изменение косвенных расходов.

Вариационный анализ при этом осуществляется не по плановым показателям, а в сравнении с показателями предыдущего учетного периода.

Бухгалтерские проводки ниже иллюстрируют отражение хозяйственных операций по учету доходов и расходов по продажам тройной записью:

Кредит 90 «Выручка» 40 тысяч рублей

Дебет 62 «Дебиторская задолженность» 40 тысяч рублей

Требит «Изменение ассортимента проданной продукции» 20 тысяч рублей

Требит «Изменение объема продаж» 8 тысяч рублей

Требит «Изменения в ценах на продукцию» 12 тысяч рублей.

В 80-е годы XX века довольно трудно было внедрить в повседневный бухгалтерский учет концепцию «Момент бухгалтерского учета», однако сегодня такой учет может

вестись автоматически по операциям, причину изменения дохода или расхода от которых можно определить, используя инструменты финансового анализа. Но организация — сложная система, поэтому результат от некоторых хозяйственных операций может объясняться целым комплексом факторов, и истинную причину влияния на полученный результат в таких случаях сложно идентифицировать.

В настоящее время многие организации отдельно ведут налоговый учет, а также учет в целях составления отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Такой учет можно вести с применением многоуровневых бухгалтерских записей. Счета требуется при этом заменять соответствующими счетами налогового учета или учета по МСФО. Например, расходы на рекламу в организации составили 100 тыс. рублей, при этом в налогооблагаемую базу могут быть включены расходы в размере 30 тыс. рублей. Бухгалтерские проводки с применением счетов требуется для налогового учета представлены ниже:

Дебет «Расходы на продажу» 100 тыс. рублей;

Кредит «Кредиторская задолженность перед поставщиками» 100 тыс. рублей;

Требит «Расходы на продажу для налогового учета» 30 тыс. рублей;

Требит «Налогооблагаемый доход» 70 тыс. рублей.

Если разница временная, то доход или расход по ней удобнее будет вести на одном счете требуется с разными знаками. Рассмотрим хозяйственную операцию: поступило основное средство стоимостью 120 тыс. рублей, срок эксплуатации которого составляет в бухгалтерском учете 12 лет, а в налоговом учете 10 лет. Эту хозяйственную операцию можно отразить следующими бухгалтерскими проводками:

Дебет «Основное производство» 10 тыс. рублей

Кредит «Амортизация по ОС» 10 тыс. рублей

Требит «Амортизация в целях налогового учета» 12 тыс. рублей

Требит «Временный доход/расход» -2 тыс. рублей.

Расширение двойной записи до тройной способствует упрощению налогового учета и его контроля. В конце отчетного периода по требиту счета «Временный доход/расход» можно будет определить величину временных разниц, по требиту счета «Налогооблагаемый доход» - величину постоянных разниц. Таким образом, как бухгалтеру, так и проверяющему будет значительно легче определить сумму текущего налога на прибыль, проверить достоверность данных бухгалтерского и налогового учета.

Развитие форм представления бухгалтерских записей зависит от достижений в математике. Например, время появления двойной записи в бухгалтерском учете XIII – XIV века, а отрицательные числа широко применяются только с XVI века. Таким образом, возможно, что именно отсутствие понимания отрицательных чисел привело к созданию двойной записи.

В XX веке в математике возрастает прикладное значение теории графов и теории матриц. В результате появляются и новые формы представления бухгалтерской записи:

- сетевая форма представления (Сиверс, Шмаленбах);
- векторно-матричная форма представления (Гомберг, Леонтьев).

Бухгалтерские записи можно представить в виде графа, где вершинами графа будут счета бухгалтерского учета, а ребрами — бухгалтерские проводки. В России в 20е годы

XX века впервые представление бухгалтерских проводок в виде графа осуществил Евстафий Евстафьевич Сиверс [2]. Он представлял счета в виде фигур, а проводки в виде прямых линий, соединяющих эти фигуры.

Немецкий бухгалтер Эйген Шмаленбах разработал систему графов, где каждый счет изображался в виде определенной геометрической фигуры: прямоугольники представляют счета с дебетовым сальдо, треугольники — счета с кредитовым сальдо, пятиугольники — счета с переменным сальдо, кругами — счета транзитного характера.

Бухгалтерская запись может быть представлена в векторной форме:  $F(c,d,t)=s$ , где  $c$  – номер счета по кредиту,  $d$  – номер счета по дебету,  $t$  – дата хозяйственной операции,  $s$  – сумма хозяйственной операции.

Например, запись  $F(90,62,3,1,2013)=56000$  означает, что 3 января 2013 года произошла хозяйственная операция:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 56000 рублей

Кредит 90 «Продажа товаров и услуг» 56000 рублей.

В.В. Леонтьев в 1951 году применил метод анализа межотраслевых связей с помощью линейной алгебры. В упрощенном виде такой анализ представляет собой матрицу. Впервые представление бухгалтерских записей в виде матрицы предложил Лев Иванович Гомберг в 1927 году. Столбцы и строки матрицы представляли собой не счета бухгалтерского учета, а были сформированы на основе так называемых статических (актив и пассив баланса), юридических (дебиторская и кредиторская задолженность) и экономических (прибыль и убыток) результатов. В американской бухгалтерской литературе представление взаимосвязи между счетами бухгалтерского учета в виде таблицы получило название *spread-sheet*. Матрично-векторная форма представления бухгалтерских записей легла в основу автоматизации бухгалтерского учета.

Преимуществом вышеперечисленных форм представления бухгалтерских записей является то, что они отражают дуальность бухгалтерских записей.

Широко применяемый в аудите и внутреннем контроле риск-ориентированный подход сформировался еще в 80е годы XX века. В основе многих аудиторских процедур лежит использование оборотно-сальдовой ведомости. Поскольку аудитор не может достоверно оценить объем хозяйственных операций по представленным в оборотно-сальдовой ведомости дебетовым и кредитовым оборотам, план аудита может быть составлен неверно. Планирование аудита на основе представления бухгалтерских записей в матричной форме позволяет выявить существенные хозяйственные операции, оценить риски, понять хозяйственную деятельность проверяемого лица.

При исследовании эволюции форм представления бухгалтерских записей было выявлено, что простая форма бухгалтерской записи сначала была дополнена до двойной записи, а в настоящее время в связи с расширением возможностей автоматизации бухгалтерского учета может быть расширена до тройной записи. Применение многоуровневых бухгалтерских записей упрощает осуществления контроля за отражением хозяйственных операций.

Применение матрично-векторных форм представления бухгалтерских записей в целях аудита и контроля формирует новый подход к проведению аудита, в основе которого лежит шахматная ведомость.

## Литература

1. Кузнецов А.В. Генезис системы двойной записи до утверждения диграфической бухгалтерии (на примере Первой компании Датины в Пизе): диссертация кандидата экономических наук. - К., 2011. - 182 с.
2. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. - Финансы и Статистика, 2004. - 272 с.
3. Хоружий Л.И. Становление и развитие управленческого учета в сельском хозяйстве: диссертация доктора экономических наук. - М., 2004. - 441 с.
4. Dilip K Sen, Swapan K Bala Triple entry accounting – an extension of double-entry bookkeeping:a brief analysis//Tribhuvan university journal. Vol. XXII, No.1,June 1999
5. Ijiri Y. A Framework for Triple-Entry Bookkeeping// The accounting review Vol. LXI N4 October 1986

#### **Слова благодарности**

Я благодарю за помощь своего научного руководителя - Кришталёву Таисию Ивановну. Без ее советов и поддержки эта работа не могла бы быть выполнена.