

Определение предмета бухгалтерского учета

В. Ф. Палий,
профессор,
доктор экономических наук



На основе сравнительного анализа и обобщения определений предмета бухгалтерского учета, рассмотрения причинно-следственных связей между счетами с отражением фактов хозяйственной деятельности на них, а также факторов возникновения системы балансового учета капитала, автором сформулировано определение предмета бухгалтерского учета через категорию капитала.

В современной теории до сих пор нет общепринятого определения предмета бухгалтерского учета. В учебниках приводятся разные формулировки, указывающие, по мнению их авторов, "самую правильную" дефиницию предмета бухгалтерского учета.

Обобщая наиболее часто встречающиеся определения, отметим, что предметом бухгалтерского учета называют: хозяйственные средства и их источники, хозяйственные процессы и их результаты; процессы производства, распределения, обмена и потребления общественного продукта; имущество, закрепленное за хозяйствующим предприятием, его собственность; информацию о хозяйственной деятельности; факты хозяйственной деятельности; фактические результаты экономических (стоимостных) процессов в хозяйственной деятельности, либо фактическое состояние и изменение капитала организации, стоимости ее активов и обязательств, величины полученной прибыли (убытка).

Как подсказывают нам словари, дефиниция — это краткое определение какого-либо понятия, однозначная характеристика предмета рассмотрения, отражающая его существенные признаки. Если принять эти критерии к перечисленному выше содержанию дефиниций предмета бухгалтерского учета, многие из них нужно признать необоснованными, поскольку они не отражают существенные признаки предмета, не дают его однозначной и полной характеристики.

Некоторые специалисты полагают, что предметом бухгалтерского учета выступают не сами хозяйственные средства и их источники, а полезная для управления информация об этих объектах.

Между тем, любая наука добывает информацию о предмете своего изучения. В естественных науках предмет изучения (получения информации о нем) существует как реальный природный объект, и никто не скажет, что предметом исследования является информация о нем. В общественных науках сложнее. Здесь многие объекты изучения являются рукотворными, в природе не наблюдаемыми, например, в юридических,

Некоторые специалисты полагают, что предметом бухгалтерского учета выступают не сами хозяйственные средства и их источники, а полезная для управления информация об этих объектах

политических науках и др. Потребности управления хозяйственной деятельностью заставили вести учет, направленный на получение необходимой информации.

Объектом хозяйственного учета, в том числе и бухгалтерского, выступают не природные явления, а определенные действия людей, но это не означает, что учет не имеет объективно существующего предмета исследования. Ведь математика тоже наука рукотворная, но никто не сомневается, что она изучает реальные объекты и явления.

Еще в XIX в. Ф. Энгельс отметил, что математика "изучает пространственные формы и количественные отношения действительного мира". Бухгалтерский учет сначала так же был представлен как "Трактат о счетах и записях" в книге по математике Л. Пачоли.

Нет никаких оснований представлять информацию предметом бухгалтерского учета. Предмет — это объ-

ект, подлежащий изучению, а информация — результат изучения этого предмета.

В последние годы, в самом конце XX в., предметом бухгалтерского учета названы факты хозяйственной деятельности. Выглядит эффектно: факты хозяйственной деятельности отражаются и обобщаются на счетах бухгалтерского учета, но отражались они на них и раньше, когда системный бухгалтерский учет был еще неизвестен. К тому же в системе имеют значение не только элементы (счета), но и связи между ними, т. е. форма записи на счетах. Именно форма связи элементов является основанием формирования той или иной системы.

В бухгалтерском учете связи между счетами формируются посредством двойной записи отдельных фактов. Вроде все верно — содержание конкретного факта формирует конкретную запись, т. е. связь между счетами. Вместе с тем, факт не отражает всех существенных признаков, характеризующих предмет бухгалтерского учета: нарушается требование однозначности определения предмета. Факты являются основой отражения: в бухгалтерском (системном) учете, в простом (не системном) учете, в статистическом учете и оперативно-техническом учете. Именно предметом оперативно-технического учета можно обоснованно назвать факты хозяйственной деятельности, вообще, любые факты, которые мы хотели изучить. Таковую же ошибку допускали специалисты ранее, примерно 50 лет назад, назвавшие в качестве предмета бухгалтерского учета общественные фонды и их кругооборот в процессе социалистического производства, распределения, обмена и потребления общественного продукта.

Даже если принять во внимание особенности советского хозяйствования, это определение не выдерживает критики. С тем же успехом можно объявить процессы производства, распределения, потребления предметом экономической статистики. В ней они отражаются более полно и масштабно, чем в бухгалтерском учете, не говоря уже о том, что совсем забытыми оказываются цели и задачи бухгалтерского учета на хозяйственном предприятии. Некоторые специалисты считают, что нужно отличать предмет бухгалтерского учета как элемента информационной системы управления хозяйственной организацией от предмета бухгалтерского учета как науки.

Предметом науки называют методологию, методику и организацию бухгалтерского учета. Воскрешается устаревший тезис о разделении бухгалтерского учета на счетоводство и счетоведение. И раньше, и сейчас сторонники данного подхода не замечают диалектического единства предмета и метода науки.

Методы науки развиваются и разрабатываются в целях более глубокого изучения ее предмета, для получения более качественной информации о нем. У бухгалтерского учета, как и у любой другой науки, нет и не может быть двух предметов.

Метод бухгалтерского учета совершенствуется для лучшего познания его предмета, получения всей информации, требуемой для управления на данном этапе развития хозяйственной деятельности. Метод не может развиваться беспредметно. Если нет предмета, не нужен и метод. С этой точки зрения следует поставить под сомнение высказанный в XIX в. тезис о счетоводстве и счетоведении как необоснованный, имеющий только техническое значение.

Интересно рассмотреть определение предмета бухгалтерского учета в историческом аспекте, т.е. выявить первопричины тех изменений в хозяйственной деятельности, которые потребовали применения системного балансового учета для отражения и изучения ее специфических особенностей в отдельной организации.

Название "бухгалтерский учет" условно, применялось в русском и немецком языках для обозначения итальянской системы двойной записи на счетах с получением информации в форме балансовых обобщений. Еще в начале прошлого века в России эту систему так и называли "двойная итальянская бухгалтерия", которая возникла в XV в. в североитальянских городах, интенсивно торговавших с северной Африкой и юго-западной Азией через Средиземное море. Для снаряжения каравана из нескольких судов купцы объединяли свои капиталы. Необходимость учета общего капитала, выявления прибыли и ее распределения между инвесторами потребовала более сложной системы учета. К уже привычным счетам Инвентаря и Контокоррента, имеющим объективное материальное содержание, добавили условные счета для учета стоимости вложенного капитала, полученной прибыли (убытка) от проведенной торговой операции. Установили правило двойной записи на счетах.

Так возникла система балансового учета капитала обособленной коммерческой организации, получения информации о вложениях капитала, его расходах, доходах и полученной прибыли (убытке). Следует признать, двойная запись возникла для получения информации о капитале, вложенном в финансовую и хозяйственную деятельность обособленной организации, его обороте и трансформациях, финансовых результатах, полученных в результате его применения.

Виднейшие ученые прошлого связывали изобретение двойной записи на счетах со становлением капитализма, называли бухгалтерский учет одним из основных факторов становления и развития капиталистической формации. Нет никаких серьезных оснований игнорировать капитал, как предмет бухгалтерского учета. При этом к предмету бухгалтерского учета относится некоторая часть финансово-хозяйственной деятельности, опосредованная оборотом капитала обособленной организации. Определение максимально краткое и однозначное, открытое для самого широкого

сил, а категория капитала предопределяет только форму такой организации, обусловленную рыночными отношениями и товарным капиталистическим производством. В условиях других формаций возможны иные формы производственных отношений и изменение предмета бухгалтерского учета.

В современных условиях на счетах отражается оборот капитала, его трансформации из денежной формы в товарную, из товарной в денежную, с выделением прибавочной стоимости, называемой "добавленной стоимостью". В товарной форме выделяются материально-производственная, финансовая и нематериальная части, которые могут дифференцироваться с любой необходимой детализацией. Какие-то счета не дифференцируются, остаются "кибернетическими черными ящиками".

Система изучения оборота капитала в финансово-хозяйственной деятельности организации представляется наилучшей из возможных на современном уровне наших знаний.

На наш взгляд, нет оснований для сомнений в том, **что капитал и его оборот есть действительный предмет бухгалтерского учета.**

Представляется, что постепенно данное определение станет всеобщим принятым в среде специалистов.

Капитал характерен для финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций. Капитал как предмет бухгалтерского учета в некоммерческих организациях, не ставящих перед собой задачу получения прибыли, не так очевиден. Здесь капитал не является категорией самовозрастающей стоимости, не создает прибавочной (добавленной) стоимости. Он формируется из средств частных лиц, коммерческих организаций и бюджетных ассигнований целевым назначением на финансирование текущих и перспективных расходов некоммерческих организаций. Эти средства представляют изъятую из оборота часть капитала коммерческих организаций или доходов населения.

Как предмет учета в этих организациях, капитал выступает в превращенной форме финансирования, субсидий, субвенций. Можно утверждать, что оборот капитала, в тех или иных формах, является предметом бухгалтерского учета в любых структурах: как коммерческих, так и некоммерческих ■

Метод бухгалтерского учета совершенствуется для лучшего познания его предмета, получения всей информации, требуемой для управления на данном этапе развития хозяйственной деятельности

охвата любых реальных и условных вещей и явлений, представленных оборотом капитала конкретной обособленной организации, в том числе вещей и явлений пока неизвестных, но которые могут возникнуть в будущем. Так, широко распространенное определение предмета бухгалтерского учета — "хозяйственные средства и их источники, хозяйственные процессы и их результаты" — не противоречит ранее изложенному и может рассматриваться как его частный случай. Высказывается сомнение в том, что капитал может рассматриваться в качестве предмета бухгалтерского учета и категория капитала представляет, прежде всего, производственные отношения, пронизывающие всю хозяйственную деятельность людей.

Вместе с тем, хозяйственная деятельность предполагает определенную организацию производительных