

ода и его последующие увеличения или уменьшения, — *счета капитала*» [15, с. 34]. Проводя данное деление, И.Ф. Шер определяет термины «Дебет» и «Кредит». По счетам капитала: «Колонна, изображающая первоначальное состояние и постепенное увеличение чистого имущества, обозначается в заголовке словом: «кредит» (имеет) и называется кредитовой стороной. Другая колонна, отмечающая уменьшение капитала и остаток его в конце периода, носить заглавие: «дебет» (должен) и называется дебетовую стороной. «Дебет» обозначает здесь уменьшение, минус, «кредит» — увеличение, плюс. Можно было бы, поэтому, на место «кредита» поставить плюс, а на место «дебета» — минус» [15, с. 34]. По счетам имущества: «И здесь употребляются отдельные колонны для дебета и кредита; только в счетах имущества эти выражения имеют противоположное значение, чем в счетах капитала. Здесь дебет обозначает увеличение, приход — приращение и имеет положительное значение (плюс); кредит обозначает уменьшение, расход — убавление и имеет отрицательное значение (минус)» [15, с. 35].

В балансовой теории двойного учета Н.С. Лунский выделяя активные и пассивные счета учета, задает правила оперирования с ними: «Общие правила дебитования и кредитования счетов: 1) *счет известной части актива* дебитуется, если данный факт имеет следствием увеличение этой части актива; счет этой части актива кредитуются, если данный факт имеет следствием уменьшение этой части актива; 2) *счет известной части пассива* дебитуется, если данный факт имеет следствием уменьшение этой части пассива; счет этой части пассива кредитуются, если данный факт имеет следствием увеличение этой части пассива» [11, с. 219].

Аналогичные правила оперирования со стоимостными величинами закреплены в иностранных учебниках по теории бухгалтерского учета.

При определении терминов «Дебет» и «Кредит» иностранные авторы, как правило, ссылаются на левую и правую сторону счета бухгалтерского учета. Дебет — это левая сторона бухгалтерского счета; кредит — это правая сторона бухгалтерского счета. При этом рассматриваются базовые счета фундаментального тождества бухгалтерского баланса (активы

(Assets), обязательства (Liabilities) и капитал (Equity), причем отдельно выделяются счета доходов (Revenues) и расходов (Expenses)) и определяется значение «Дебета» и «Кредита» для указанных счетов (см. например, [1, р. 5–7], [2, р. 39], [4, р. 59] и др.).

Так, в учебнике «Принципы бухгалтерского учета» [3] авторы дают объяснение «Дебета» и «Кредита» через основополагающее уравнение бухгалтерского учета (Активы = Обязательства + Капитал): Дебет по счетам активов и обязательств (кредиторская задолженность) — увеличение по активам, уменьшение по обязательствам; Кредит по счетам активов и обязательств (кредиторская задолженность) — уменьшение по активам, увеличение по обязательствам [3, р. 51]. Дебет по счету капитала — уменьшение капитала; Кредит по счету капитала — увеличение капитала [3, р. 52].

Применение рассматриваемых правил оперирования со стоимостными величинами по активным и пассивным счетам исключает возможность появления активно-пассивных счетов как самостоятельной группы. Так как Т-модель счета имеет только две стороны (левую — дебетовую, и правую — кредитовую) и по каждой стороне счета возможно только увеличение или уменьшение стоимостной величины, то возможно только два вида счетов — активные и пассивные.

На невозможность определения сальдо в обычном порядке по активно-пассивным счетам указывает сама структура активно-пассивных счетов. Так, при наличии дебетового оборота по активно-пассивному счету необходимо определить — к какой части активно-пассивного счета он относится — к активной или пассивной. Если дебетовый оборот относится к активной части счета, то он должен прибавляться к начальному сальдо, а если к пассивной, то вычитаться. Поэтому обязательным требованием к активно-пассивным счетам учета является ведение аналитического учета по ним. Причем счета аналитического учета, открываемые к активно-пассивным счетам, должны быть либо активными, либо пассивными. Эту особенность активно-пассивных счетов отмечают многие авторы: «Активно-пассивные счета — счета бухгалтерского учета, имеющие признаки активных и пассивных счетов. В этих счетах сальдо может быть де-

бетовым и кредитовым или одновременного дебетовым и кредитовым (развернутое сальдо)» [9, с. 12]. И далее: «Развернутое сальдо в активно-пассивных счетах в обычном порядке вывести невозможно. Оно определяется по данным аналитического учета. Аналитический учет дает информацию о состоянии расчетов с каждым дебитором и кредитором, а также об общей сумме дебиторской и кредиторской задолженности» [9, с. 12].

Стоит отметить, что в ранних работах по теории и методологии российского бухгалтерского учета выделяли преимущественно активные и пассивные счета. Отдельная группа активно-пассивных счетов бухгалтерского учета, как правило, отсутствовала².

А.М. Галаган в работе «Основы бухгалтерского учета» [6] пишет: «Установлен такой способ записей по счетам, который позволяет сразу установить, для какой части баланса — для статьи актива или для статьи пассива — пользуются данным счетом. Этот способ состоит в том, что остатки по отдельным статьям баланса записываются в счет на ту сторону, на которой они значились в балансе. Остатки актива, которые значатся в балансе на левой стороне, записываются в счета также на левую сторону, т.е. на дебет счетов; остатки же пассива, которые значатся в балансе на правой стороне, записываются в счета также на правую сторону, т.е. на кредит счетов. Следовательно, если сумма остатка записана в каком-либо счете на дебете, то это значит, что этот остаток является остатком какой-либо части актива, или проще говоря, активным остатком; если же запись остатка производится в кредит счета, то это означает, что остаток является пассивным. Такой порядок записей вносит ясность и определенность в понимание природы остатков, записанных по счетам» [6, с. 82].

Н.А. Кипарисов отмечает наличие только двух групп счетов: «Второе деление баланса — вертикальное: актив и пассив. В зависимости

от этого деления бывают счета активные, заводимые для учета каждой отдельной части актива, и счета пассивные, заводимые для учета каждой отдельной части пассива. Дальнейшее деление счетов уже должно будет идти в пределах этих двух основных групп» [7, с. 51–52].

Определяя понятие счета, Р.Я. Вейцман пишет: «... для каждой части актива и пассива открывается особая таблица; на одной стороне ее, левой или правой, записываются одна под другой суммы, выражающие первоначальное состояние данной части имущества или обязательства, и суммы, которые надо прибавить; на другой же суммы, которые надо вычесть. Подобная таблица, показывающая состояние той или другой части актива и пассива и происходящие в ней количественные изменения, называется счетом» [5, с. 15–16]. Затем Р.Я. Вейцман определяет два вида счетов: «Счет, учитывающий имущество хозяйства, называется *активным*; счет, учитывающий обязательства хозяйства, называется *пассивным*» [5, с. 16].

Критика активно-пассивных счетов бухгалтерского учета как самостоятельной группы содержится в работах современных отечественных авторов. К.Ю. Цыганков отмечает: «Система бухгалтерских счетов в полном соответствии с традициями отечественной науки должна по-прежнему пониматься от бухгалтерской отчетности, счета должны по-прежнему классифицироваться по их отношению к бухгалтерскому балансу, но не к любому балансу, а только к балансу капитала» [14, с. 267]. И далее автор поясняет: «... такая классификация позволяет разделить все счета не на три, а на две группы, установив тем самым взаимоднозначное соответствие счетов и статей баланса, являющееся, помимо прочего, необходимой предпосылкой для понимания счетов с помощью статей баланса. При этом счета, называемые сейчас активно-пассивными, распределяются между этими двумя группами счетов, тем самым они устраняются как понятие вместе со всеми проблемами, с ними связанными» [14, с. 267].

Кроме того, известны счетные теории, в которых вообще отсутствуют активно-пассивные счета учета. Наиболее известной теорией данного типа является теория двух рядов счетов И.Ф. Шера.

² По утверждению К.Ю. Цыганкова, первым из российских дореволюционных авторов, кто обратил внимание на особую группу счетов, был Н.С. Лунский: «Данная проблема поднималась лишь не многими ведущими теоретиками. Первым на этот феномен в начале прошлого века обратил внимание Н. Лунский. Он назвал эти счета переменными (6, с. 3) в связи с тем, что они меняют свое место в балансе» [13, с.94].

Как было отмечено выше, И.Ф. Шер выделяет два ряда счетов бухгалтерского учета. Первый ряд – счет капитала и его составные части (прежде всего, счет прибылей и убытков), второй ряд – счета имущества. «Счет капитала — пишет И.Ф. Шер — дает, таким образом, числовую картину состояния прибыли и убыли чистого имущества. Если определить разность или (выражаясь бухгалтерским языком) сальдо между суммами кредита и дебета, то это сальдо или остаток показывает, как велико чистое имущество в данный момент» [16, с. 60]. И по счетам имущества: «Счета имущества служат для числового изображения различных процессов переработки и мены, чрез которые постепенно проходит имущество предприятия в период производства» [16, с. 60]. Стоит обратить внимание, что И.Ф. Шер рассматривает только два ряда счетов, не выделяя активно-пассивные счета бухгалтерского учета. Далее автор приводит классификацию счетов на мертвые и живые, которая содержалась еще в работе Л. Пачоли: «Если мы желаем привести в систему счета имущества, то нам, прежде всего, необходимо упомянуть о подразделении счетов на мертвые и живые, которое впервые сделано было основателем двойной бухгалтерии Лукой Пачоли³ и с того времени твердо установилось в большинстве учебников по бухгалтерии. Хотя в литературе указывалось, что бессмысленно говорить о мертвых и живых счетах, так как счет не может быть ни мертвым, ни живым, это подразделение тем не менее упрочилось в умах большинства бухгалтеров-практиков: под живыми счетами они подразумевают счета долгов и требований, открытые для клиентов, под мертвыми — не только все остальные счета имущества, но и счета капитала» [17, с. 271].

Приступая к разъяснению понятия «личные счета» и их необходимости в теории двух рядов счетов, И.Ф. Шер пишет: «Необходимость ведения «личных счетов» вытекает из кредитного оборота, из возникновения долгов и требований, и контроль над ними в счетном порядке должен быть установлен не только для

целей двойной бухгалтерии, но и в виду требований закона» [17, с. 271]. В данном случае И.Ф. Шер ссылается на требования закона, согласно которому дебиторская и кредиторская задолженность в разрезе каждого дебитора и кредитора должны быть подтверждены данными бухгалтерского учета. Это историческое требование, которое нашло свое отражение в первом печатном труде по бухгалтерскому учету — «Трактате о счетах и записях» Луки Пачоли. В седьмой главе «О том, как, почему и кем заверяются во многих местностях все торговые книги» Л. Пачоли пишет: «По добрым обычаям многих городов, в которых я бывал, все твои книги следует представить в так называемую Купеческую палату, подобно Судебной палате в городе Перудже, где ты заявляешь, что эти книги твои и что в них тобою лично или кем-то другим по твоему поручению будут надлежащим образом записываться все торговые операции» [12, с. 37]. Лука Пачоли разъясняет для какой цели заверяются бухгалтерские книги: «Затем писарь от имени палаты запишет все своей рукой на первом листе твоих книг, удостоверив заявленное тобою, и поставит печать вышеназванной палаты. Таким образом, книги станут заверенными и являются официальными документами на случай их предоставления в суд» [12, с. 37]. Только при соблюдении описанной процедуры данные бухгалтерского учета приобретают доказательную силу в суде. Если какой-либо дебитор оспаривает наличие своей задолженности, представление в суд надлежаще заверенных бухгалтерских книг признается в качестве доказательства существования дебиторской задолженности.

Но в этом случае бухгалтерский учет должен быть организован таким образом, чтобы задолженность можно было определить в разрезе каждого дебитора и кредитора на определенную дату. Ведение коллективных активно-пассивных счетов, в которых задолженность отражается в «свернутом виде» (общая дебиторская задолженность отражается за минусом общей кредиторской задолженности или общая кредиторская задолженность отражается за минусом общей дебиторской задолженности) не позволяет выявить сумму задолженности по отдельному дебитору или кредитору. А в этом случае сумма задолжен-

³ В этом месте А.М. Вольф делает следующее примечание: «Почтенный автор ошибается: как мы уже неоднократно указывали, двойная запись употреблялась задолго до Пачоли, который только первый описал ее, но не изобрел» [17, с. 271].



ности не может быть подтверждена данными бухгалтерского учета.

И.Ф. Шер знаком с активно-пассивными счетами и описывает их следующим образом: «Если при ведении книг открывается один совместный счет для дебиторов и кредиторов — счет корреспондентов, то таковой содержит на стороне дебета требования на различных дебиторов A, B, C, D , которые мы обозначим через a, b, c, d . В кредите же этого счета отмечаются наши долги кредиторам F, G, H, I , которые обозначим через f, g, h, i, \dots ; Остаток счета корреспондентов представляет поэтому:

$$O = (a + b + c + d \dots) - (f + g + h + i + \dots) = \pm P$$

$+ p$ это перевес требований над долгами (актив), $-p$, напротив, означает перевес обязательств над требованиями (пассив). Подобный счет корреспондентов указывает лишь на разницу между требованиями и долгами» [17, с.271].

В том случае, если открыть два самостоятельных счета один — для дебиторов, а другой — для кредиторов, без аналитического учета получаем: «Если же установим отдельный счет для дебиторов A, B, C, D, \dots и отдельный для кредиторов F, G, H, I, \dots , то первый в своем остатке дебета укажет:

$$O = a + b + c + d \dots,$$

т.е. сумму всех требований; второй же счет, напротив того, укажет в остатке кредита:

$$O = f + g + h + i + \dots,$$

т.е. сумму всех долгов» [17, с.271-272].

Можно заметить, что ни активно-пассивные счета, ни коллективные активные и коллективные пассивные счета не позволяют определить дебиторскую и кредиторскую задолженность в разрезе отдельных дебиторов и кредиторов. И только вариант, при котором на каждого дебитора и кредитора открывается отдельный счет, соответственно активный или пассивный, позволяет решить поставленную задачу: «Если же открыт счет для каждого отдельного дебитора и кредитора, то получится столько отдельных остатков, сколько имеется отдельных требований и обязательств. Так как предприниматель, в силу закона и коммерческих обычаев, во всякое время должен быть

в состоянии указать, сколько каждый отдельный дебитор состоит ему должным и сколько каждый отдельный кредитор вправе от него требовать, то необходимо открыть счет каждому из дебиторов и кредиторов предприятия» [17, с. 272].

И.Ф. Шер возводит появление активно-пассивных счетов к Л. Пачоли: «Но не возбраняется изобразить дважды кредитный оборот с этими лицами: во первых, в расчетной книге, содержащей для каждого лица отдельный счет, а во вторых, в главной книге — в двух или даже в одном коллективном счете, как указано было выше. В то время как раньше почти исключительно выбирался первый способ, соответственно указанию Луки Пачоли, — в новейшее время предпочитается второй способ: ведение расчетной книги (конто-куррентной) и рядом с ней общее изображение кредитного оборота в главной книге — посредством счета дебиторов и счета кредиторов» [17, с. 272].

В современной теории бухгалтерского учета выход из данного затруднения по активно-пассивным счетам был найден в обязательном ведении аналитического учета по каждому активно-пассивному счету. При этом, как было отмечено выше, в аналитическом учете к активно-пассивным счетам аналитические счета могут быть либо активными, либо пассивными. Фактически современная отечественная теория бухгалтерского учета представлена коллективными активно-пассивными счетами, которые распадаются на группу активных аналитических счетов и группу пассивных аналитических счетов.

В работах современных ученых встречается предложение отказаться от активно-пассивных счетов, заменив их двумя самостоятельными счетами — отдельно активными счетами и отдельно счетами пассивными. М.И. Кутер пишет: «Для отдельных расчетных счетов возможна ситуация, когда они одновременно учитывают два объекта: один относится к дебиторской, другой к кредиторской задолженности в рамках одного субъекта расчетов, соответственно они имеют дебетовое и кредитовое сальдо. Такая практика была допустима в условиях советской плановой экономики, в период «общенародной собственности» на средства производства. По нашему мнению, наличие таких счетов в рыночной

экономике является методологической ошибкой. Опыт западных стран гласит: в условиях рынка не может быть так называемых активно-пассивных счетов!» [10, с. 344].

Что касается счетов выявления финансового результата, то, в отличие от современной теории бухгалтерского учета, в теории двух рядов счетов И.Ф. Шера активный счет убытка и пассивный счет прибыли — это два совершенно разных счета.

Таким образом, И.Ф. Шер в теории двух рядов счетов не рассматривает активно-пассивные счета бухгалтерского учета, заменяя их на два самостоятельных ряда — ряд активных счетов и ряд пассивных счетов учета.

Подводя промежуточный итог анализа теории двух рядов счетов И.Ф. Шера, следует отметить два важных положения. Первое — теория бухгалтерского учета может быть построена без применения активно-пассивных счетов учета. Второе — при введении в теорию активно-пассивных счетов в данной группе следует различать два самостоятельных вида. Первый вид активно-пассивных счетов — это счета расчетов, второй вид — счета финансовых результатов. Если первый вид активно-пассивных счетов связан с простым «механическим» объединением дебиторов и кредиторов в пределах одного счета бухгалтерского учета, то второй вид активно-пассивных счетов обусловлен неопределенным характером самого объекта бухгалтерского наблюдения. Поэтому введение счета финансовых результатов, который объединяет качественно разнородные объекты бухгалтерского наблюдения (прибыль и убыток) и изначально заданную неопределенность финансового результата, обуславливает объективную необходимость появления активно-пассивного счета либо замены его двумя самостоятельными счетами учета (активного счета для учета убытков и пассивного — для учета прибыли).

В качестве подтверждения сделанного вывода можно привести классификацию счетов по формально-техническим признакам А.М. Галагана, представленную в работе «Основы бухгалтерского учета» [6]. В данной работе автор приводит следующее деление счетов по такому признаку, как значение сальдо счета: «По признаку значения их сальдо счета делятся на: 1) активные, 2) пассивные

и 3) активно-пассивные» [6, с. 172]. В качестве основания для проведения данной классификации А.М. Галаган отмечает: «Активными счетами называются такие, которые всегда имеют сальдо дебета, а потому всегда показываются в активе баланса. К пассивным счетам относятся такие, которые имеют всегда сальдо кредита и потому показываются в пассиве баланса. Наконец, активно-пассивными счетами называются такие, которые могут иметь сальдо как дебета, так и кредита, а потому могут быть показаны в активе или в пассиве баланса в зависимости от характера их сальдо» [6, с. 172]. Стоит обратить внимание, что в интерпретации активно-пассивных счетов А.М. Галаганом последние могут иметь либо активное, либо пассивное сальдо (именно исключительное «или») и, следовательно, не могут иметь «развернутое сальдо» т.е. сальдо, отражаемое как в активе, так и в пассиве бухгалтерского баланса.

А.М. Галаган относит к активно-пассивным следующие счета: «счет Госбанка по претензиям», «счет процентов, полученных и уплаченных», «счет штрафов, пени и неустоек» и др. Специфика активно-пассивных счетов по А.М. Галагану, состоит в том, что на этих счетах отражаются либо активные, либо пассивные объекты бухгалтерского учета, по которым заранее невозможно определить вид сальдо. Вот как описывает автор особенность определения сальдо по активно-пассивному счету: «В счете процентов записываются уплаченные проценты по полученному от банков кредиту и полученные проценты по расчетному счету, полученные проценты записываются на кредит счета, а уплаченные — на дебет этого же счета. В зависимости от того, было ли процентов получено больше или меньше, чем уплачено, счет процентов по кредиту имеет сальдо кредита или сальдо дебета: сальдо дебета показывает потери от уплаты процентов, сальдо кредита доход от полученных процентов» [6, с. 174]. Фактически описанный счет «Проценты, полученные и уплаченные» является аналогом современного счета «Прочие доходы и расходы», по которому невозможно определить, какое конечное сальдо он будет иметь. При этом, как известно, счет «Прочие доходы и расходы» не может иметь «развернутое сальдо». Также обращает на себя внимание то,

что А.М. Галаган не приводит в качестве примера активно-пассивного счета счет расчетов и не описывает особенности расчета сальдо по нему (возможность расчета сальдо только при ведении аналитического учета).

Таким образом, в современной методологии бухгалтерского учета следует различать две группы активно-пассивных счетов бухгалтерского учета. *Первая группа* — это активно-пассивные счета, на которых могут отражаться как активные, так и пассивные объекты бухгалтерского учета, причем до окончания отчетного периода и определения конечного сальдо остается неопределенным является ли счет активным либо пассивным. Счета первой группы на конец отчетного периода не могут иметь развернутое сальдо. Сальдо по счетам этой группы всегда либо дебетовое, либо кредитовое. Более того, по счетам данной группы правила оперирования со стоимостными величинами, могут быть идентифицированы только в конце отчетного периода, когда сальдо уже определено. К активно-пассивным счетам первой группы относятся такие счета современного бухгалтерского учета, как счет 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Вторая группа активно-пассивных счетов — это счета расчетов. Особенностью этой группы является то, что данные счета могут иметь одновременно сальдо как по дебету, так и по кредиту («развернутое сальдо»). По счетам данной группы в обязательном порядке ведется аналитический учет, счета аналитического учета являются либо активными, либо пассивными. Конечное сальдо по активно-пассивным счетам второй группы может быть определено только по данным аналитического учета. Примером счетов второй группы в современном учете являются счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами» и др.

Рассмотрим причины появления активно-пассивных счетов как самостоятельной группы в российском бухгалтерском учете.

Активно-пассивные счета учета появились в теории и методологии советского учета в конце сороковых годов двадцатого века. Н.А. Кипарисов в статье «Классификация бухгалтерских счетов» [8] выделяет только две

группы счетов, а именно активные и пассивные: «Балансовый учет контролирует хозяйственные средства и процессы в отношении порядка размещения и использования средств (актив баланса) и порядка их образования или предоставления хозяйству (пассив баланса). Отсюда, прежде всего все счета должны делиться на счета *активные* и счета *пассивные*» [8, с. 48]. Данную классификацию автор рассматривает как классификацию счетов по существу: «Это деление нельзя рассматривать как какое-то формальное, «подсобное». Здесь есть и структура счетов, есть и их назначение, но в основном взят экономический признак — счета средств и процессов в разрезе размещения и использования средств в разрезе порядка их образования и привлечения. Это деление будет охватывать всю совокупность счетов балансового учета только в исключительных случаях (например, по контрарным счетам), основываясь на техническом признаке — месте нахождения счетов в балансе и характере в них записей. Но и в этом случае формальный признак уступает экономическому, подчиняется ему» [8, с. 48]. При этом Н.А. Кипарисов указывает на наличие активно-пассивных счетов как смешанных счетов учета: «Учетная практика часто допускает так называемые *смешанные* счета. Это смешение как раз и идет по основным нашим классификационным группам счетов. При объединении активных и пассивных счетов получают смешанные *активно-пассивные* счета. Это смешение на практике имеет место:

1) в первой группе счетов, когда, например, счета расчетных дебиторов и кредиторов объединяются в один счет или, например, счета контрарные объединяются с дополнительными и т. п.;

2) во второй группе счетов, когда, например, затраты, связанные с реализацией, объединяются с учетом выполнения плана по реализации и т. п.;

3) в третьей группе счетов, когда расходы и доходы учитываются в едином счете» [8, с. 51].

Далее Н.А. Кипарисов приводит схему классификации балансовых счетов, в которой активно-пассивные счета помещены в отдельную группу под названием «Допускаемое практикой объединение счетов». Отсюда видно, что

активно-пассивные счета обязаны своим появлением прежде всего учетной практике, сложившейся в конце сороковых годов в Советском Союзе и изначально они не рассматривались в качестве самостоятельных счетов бухгалтерского учета.

Таким образом, по нашему мнению, в теории и методологии бухгалтерского учета отсутствуют активно-пассивные счета как самостоятельная группа. Существующая отечественная традиция выделения активно-пассивных счетов фактически сводится к простому («механическому») объединению двух разнородных объектов бухгалтерского наблюдения в одном счете бухгалтерского учета. В качестве аргументов, подтверждающих данный тезис, можно привести следующие:

1) качественная неоднородность объектов бухгалтерского наблюдения, отражаемых на активно-пассивных счетах учета. Дебиторская и кредиторская задолженность, прибыль и убыток — принципиально различные объекты бухгалтерского учета, которые не могут отражаться на одном счете;

2) правила оперирования со стоимостными величинами по активным и пассивным счетам учета принципиально отличаются. Дебет активных счетов и кредит пассивных счетов отражают увеличение стоимостной величины, кредит активных счетов и дебет пассивных счетов — уменьшение стоимостной величины. Данные правила исключают появление самостоятельной группы активно-пассивных счетов;

3) исторически данные бухгалтерского учета должны раскрывать информацию о суммах дебиторской и кредиторской задолженности, о суммах понесенного убытка и полученной прибыли отдельно. Данное требование было описано Л. Пачоли и может быть признано одним из ключевых требований к системе бухгалтерского учета. Современная практика «свернутого» отражения финансового результата значительно уступает в информационном отношении исторической форме бухгалтерского баланса⁴, а «механическое» объединение

дебиторской и кредиторской задолженности в рамках одного бухгалтерского счета с обязательным требованием ведения по таким счетам аналитического учета обесценивает саму идею активно-пассивных счетов как самостоятельной группы;

4) существуют счетные теории, в которых отсутствуют активно-пассивные счета. К таким системам можно отнести теорию двух рядов счетов И.Ф. Шера, теорию бухгалтерского учета капитала К.Ю. Цыганкова, формально-аксиоматическую теорию бухгалтерского учета и другие. Выделение исключительно активных и пассивных счетов (без активно-пассивных счетов как самостоятельной группы) позволяет решать все поставленные задачи бухгалтерского учета.

По нашему мнению, появление в методологии бухгалтерского учета отдельной группы активно-пассивных счетов бухгалтерского учета связано с изначально некорректным определением активных и пассивных счетов, а именно классификацией балансовых счетов через сальдо счета. Активные счета определяются через левую сторону бухгалтерского баланса и дебетовое сальдо счета, а пассивные счета — через правую сторону баланса и кредитовое сальдо. При таком определении счета, по которым возможно появление как дебетового, так и кредитового сальдо, необходимо признаются активно-пассивными счетами.

Более корректное определение активных и пассивных счетов должно исходить из возможных видов движения стоимостной величины по счетам учета (в приводимых ниже определениях основной акцент делается на процедурном аспекте активных и пассивных счетов).

Активным счетом бухгалтерского учета является счет, увеличение стоимостной величины по которому отражается по дебету, а уменьшение — по кредиту.

Пассивным счетом бухгалтерского учета является счет, увеличение стоимостной величины по которому отражается по кредиту, а увеличение — по дебету.

⁴ Историческую форму бухгалтерского баланса, в которой для учета убытков и прибыли применялись два самостоятельных счета — активный для отражения убытков и пассивный для отражения прибыли — часто критикуют. Основным аргументом критиков является абсурдность отражения убытка в составе имущества (актива) организации. На наш взгляд, не менее абсурдным является отражение убытка

и в составе источников образования имущества (пассиве) организации. Более того, сама процедура переноса убытка из актива бухгалтерского баланса в пассив с отрицательным знаком, остается необъяснимой с методологической точки зрения.



Данные определения активных и пассивных счетов бухгалтерского учета исключают саму возможность появления активно-пассивных счетов, так как возможны только два противоположных вида движения стоимостной величины задаваемых «Дебетом» соответствующего счета («Дебет» счета может означать либо увеличение, либо уменьшение стоимостной величины по счету). Соответственно два противоположных вида движения задаются «Кредитом» (по аналогии с «Дебетом» «Кредит» счета может означать либо увеличение, либо уменьшение стоимостной величины по счету). Отсюда, воз-

можны либо активные, либо пассивные счета бухгалтерского учета. Активно-пассивные счета как самостоятельный вид счетов бухгалтерского учета при таком определении исключаются.

Более того, определяя активные и пассивные счета бухгалтерского учета через правила оперирования со стоимостными величинами, появляется возможность отражения равнозначных фактов хозяйственной жизни, то есть фактов хозяйственной жизни, имеющих разную структуру, но оказывающих одинаковое воздействие на данные бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Литература

1. *Flynn D., Koornhof C.* Fundamental accounting. Juta & Company (Pty) Ltd. Seventh edition 2016. 789 p.
2. *Gillespie I., Lewis R., Hamilton K.* Principles of Financial Accounting. Pearson Education Limited. Third edition 2004. 493 p.
3. *Weygandt J.J., Kimmel P.D., Kieso D.E.* Accounting principles. Wile. Twelfth edition. 2015. 1295 p.
4. *Wild J.J., Shaw K.W.* Chiappetta B. Fundamental Accounting Principles. McGraw-Hill Education. 22nd edition. 2015. 1120 p.
5. *Вейцман Р.Я.* Курсъ счетоводства: Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств: Для коммерческих учебных заведений, реальных и промышленных училищ и для самообразования. Одесса: Издание Книжного магазина «Обозрение», 1917. 382 с.
6. *Галаган А.М.* Основы бухгалтерского учета. Москва; Ленинград : Госпланиздат, 1939. 304 с.
7. *Кипарисов Н.А.* Основы счетоведения. Москва; Ленинград : Гос. изд-во, 1927. 361 с.
8. *Кипарисов Н.А.* Классификация бухгалтерских счетов // Бухгалтерский учет. 1938. № 4. С. 47-52.
9. *Костюк П.А.* Словарь бухгалтера. Мн.: Выш. шк., 1990. 240 с.
10. *Кутер М.И.* Введение в бухгалтерский учет: Учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.
11. *Лунский Н.С.* Балансовая теория двойного учета // Счетоводство. 1928. № 3 (54). С. 214-224.
12. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. 308 с.
13. *Цыганков К.Ю.* Проблема классификации счетов по их отношению к балансу // Аваль. 2008. № 1. С. 94-100.
14. *Цыганков К.Ю.* Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись. Москва: Магистр: ИНФРА-М. 2011. 384 с.
15. *Шер И.Ф.* Опыт научной разработки бухгалтерии // Счетоводство. 1892. № 3. С. 34-35.
16. *Шер И.Ф.* Опыт научной разработки бухгалтерии // Счетоводство. 1892. № 5. С. 60-61.
17. *Шер И.Ф.* Опыт научной разработки бухгалтерии // Счетоводство. 1892. № 22. С. 270-272.