

УДК 657

ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ КАК ОСНОВНОЙ ЗАКОН БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: КРИТИЧЕСКИЙ ОЧЕРК

Колчугин С.В.

Новосибирский государственный университет
экономики и управления «НИНХ»
E-mail: s.kolchugin@rambler.ru

В статье анализируется двойная запись как «основной закон счетоводства». Отмечается, что признание двойной записи «законом» характерно для начального этапа становления бухгалтерского учета как научной дисциплины. Наличие в структуре теории бухгалтерского учета закона двойной записи позволяло объявить бухгалтерский учет наукой, так как дисциплина, имеющая в своей структуре закон, должна быть признана научной дисциплиной. Несмотря на то, что в диграфической методологии учета каждая хозяйственная операция может быть отражена с помощью двойной записи, наличие закона двойной записи остается недоказанным. На более поздних этапах развития бухгалтерского учета двойная запись стала признаваться элементом метода, а в дальнейшем принципом (постулатом) бухгалтерского учета. В статье также приводится авторская точка зрения на двойную запись как закон теории бухгалтерского учета, который эксплицируется из предлагаемой системы аксиом.

Ключевые слова: бухгалтерский учет как научная дисциплина, закон двойной записи, двойная запись как элемент метода бухгалтерского учета, двойная запись как принцип бухгалтерского учета, история бухгалтерского учета, теория бухгалтерского учета.

THE DOUBLE ENTRY AS THE BASIC LAW OF ACCOUNTING: CRITICAL ESSAY

Kolchugin S.V.

Novosibirsk State University of Economics and Management
E-mail: s.kolchugin@rambler.ru

The article analyzes the double entry as «the basic law of accounting». Recognition of double-entry as «law» is characteristic of the initial stage of formation of accounting as a scientific discipline. The presence in the structure of accounting theory law of double entry is allowed to declare accounting as science. Despite the fact that in the digraphical accounting methodology, each business transaction can be reflected by double entry, the existence of a double-entry law remains unproven. At the later stages of the development of accounting, a double entry was recognized as an element of the method, and, subsequently, a principle (postulate) of accounting. The author's opinion is given in the article, according to which a double entry is a law that is derived from the system of axioms.

Keywords: accounting as a scientific discipline, the law of double-entry, double entry as element of the accounting method, double entry as principle of accounting, history of accounting, accounting theory.

Коренное изменение социально-экономических условий в конце XX в. и «смена поколений» в российском научном сообществе актуализировали проблему создания научно обоснованной теории бухгалтерского учета. Как отмечал Я.В. Соколов в своей статье с характерным названием «Бухгалтерский учет: кризис основ» [33]: «...в том, что есть кризис, согласят-

ся все» [33, с. 60]. В ведущих российских журналах публикуются статьи, в которых отечественные ученые констатируют аномалии существующей теории бухгалтерского учета и подчеркивают необходимость разработки экономически содержательной теории учета [38, 39], с позиций философии науки доказывают научный статус бухгалтерского учета [15], предлагают возможные пути преодоления существующего кризиса [1, 27]. Но несмотря на все предпринимаемые попытки, проблема создания научно обоснованной теории бухгалтерского учета не теряет своей актуальности.

Еще в конце XIX в. редактор и издатель журнала «Счетоводство» А.М. Вольф отмечал две актуальные для своего времени задачи бухгалтерского учета: первая – внедрение бухгалтерии на крупных предприятиях, которая способна удовлетворять новым потребностям, вторая – разработка теоретических начал бухгалтерского учета. В статье «Бухгалтерия» энциклопедического словаря Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона ученый пишет: «Огромное большинство старинных авторов весьма мало занимались теоретической стороной предмета и главным образом останавливались на формах. Нашему веку выпали на долю две важные задачи: одна, практическая – установление в крупных предприятиях бухгалтерии, способной удовлетворять новым потребностям; другая, теоретическая – установление начал, направляющих бухгалтерию на путь прогресса»¹ [40, с. 119]. Стоит заметить, что данные задачи бухгалтерии, которые А.М. Вольф отмечал еще в 1891 г., не потеряли своей значимости до настоящего момента. Задача установления «в крупных предприятиях бухгалтерии, способной удовлетворять новым потребностям», трансформировалась в задачу разработки методологии бухгалтерского учета интегрированных корпоративных структур, имеющих разветвленную сеть дочерних и зависимых обществ. Данная задача получила свое частичное решение с разработкой международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), но сама методология учета не создана до настоящего момента. Основанием данного вывода служит то обстоятельство, что в международных стандартах финансовой отчетности все необходимые консолидирующие корректировки проводятся вне системы бухгалтерского учета (на уровне финансовой отчетности с помощью проведения ручных расчетов²). Вторая задача – разработка теоретических начал бухгалтерского учета не решена до настоящего момента.

¹ Аналогичные задачи подчеркивал В. Джитти: «Нашему веку выпала на долю две важные задачи: одна – практическая – установление в крупных предприятиях счетоводства, способного удовлетворять новым потребностям; другая – теоретическая – установление научных принципов, выводящих счетоводство из эмпирической области и окончательно направляющих его на путь прогресса» [13, с. 376]. А.М. Вольф опубликовал речь итальянского профессора счетоводства В. Джитти, произнесенную им по случаю раздачи наград в королевском техническом институте Джермано Соммельера в Турине в журнале «Счетоводство» [13].

² Такие статьи консолидированной финансовой отчетности, как «Гудвил», «Доля меньшинства», «Капитал (консолидированной группы)» вносятся в консолидированную финансовую отчетность «вручную», а расчет их стоимостной величины осуществляется вне системы бухгалтерского учета (без использования счетов бухгалтерского учета). Исключение внутригрупповых оборотов также проводится «вручную». Попытки введения в систему учета счетов-экранов, позволяющих проводить исключение внутригрупповых оборотов в рамках системы бухгалтерского учета, приводят к значительному усложнению технологии бухгалтерского учета и в полной мере не решают существующую проблему.

В первом российском журнале по бухгалтерскому учету «Счетоводство» А.М. Вольф публиковал материалы, посвященные обоснованию научного статуса бухгалтерского учета, а также полемические статьи по данной теме. В данном журнале выходили материалы, в которых известные экономисты, счетоводы и ученые признают счетоводство наукой. К таким материалам можно отнести: «Прудон о счетоводстве» [25], Э.П. Леотэ (Léautey Eugène) и А. Гильбо (Guilbault Adolphe) «Что такое счетоводство?» [18, 19], «Курсель-Сенель о счетоводстве» [16], Дж. Мальоне «Отношение счетоводства к политической экономии» [21], В. Джитти (Gitti Vincenzo) «Прошлое и будущее счетоводства» [13] и многие другие.

Пьер-Жозеф Прудон (Pierre-Joseph Proudhon) считал, что бухгалтер и есть «настоящий экономист», а счетоводство – настоящая политическая экономия: «Бухгалтер, и есть настоящий экономист, у которого клика мнимых ученых украли его имя» [25]. И далее: «...то, о чем профессора с таким шумом трактуют под широковежательным именем политической экономии, есть не что иное, как праздная болтовня о счетоводстве».

Леотэ и Гильбо определяли счетоводство следующим образом: «счетоводство, будучи отраслью математики, есть наука о разумной организации счетов, касающихся произведений труда и видоизменений капитала, т.е. счетов производства, распределения и потребления частных и общественных богатств и хозяйственного ими распоряжения» [18, с. 343]. При этом авторы разделяли бухгалтерский учет на науку и практику (искусство): «Таким образом мы приходим к необходимости строго отличать счетоводство, как науку о счетах, от книговедения (бухгалтерия), как искусства осуществления принципов, созданных наукою счетоводства. Точно также необходимо отличать счетовода (в широком смысле) от книговода (бухгалтера)» [19, с. 354].

Дж. Мальоне давал следующее определение счетоводства: «Счетоводство есть наука о правильном ведении хозяйства, имеющая своим предметом экономические блага, выраженные в цифрах, и вытекающие из них хозяйственные действия, в связи с правом собственности». Другими словами: «Счетоводство есть наука об организации и ведении хозяйства, сообразно с их конечной экономической целью» [21, с. 7].

В. Джитти подчеркивал прикладной характер науки счетоводства, в чем видел основание совершенства его теории: «Пора оставить академические споры. Счетоводство – наука прикладная. А чем выше прикладное знание, тем совершеннее и теоретическая наука» [13, с. 377].

Но не все спешили признавать за счетоводством статус научной дисциплины, А. Скворцов отмечает: «Счетоводство, без сомнения, принадлежит к разряду *экономических* знаний. Но мы не только не можем согласиться с мнением Прудона, что “счетовод и есть экономист”, или мнением г. Белова, что счетоводство составляет отдел политической экономии, а **не можем даже признать за счетоводством права на титул науки** (выделено А. Скворцовым)» [29, с. 239]. И далее: «счетоводство есть **искусство**, задачей которого является такая регистрация явлений данного экономического предприятия, которая позволяет **контролировать** как окончательный результат предприятия, так и результат каждого отдельного приема

(выделено А. Скворцовым). Конечно, под это определение подойдет только та, наиболее совершенная, форма счетоводства, которая называется двойным счетоводством, но только эта форма и заслуживает название искусства» [29, с. 240]. Данный вывод А. Скворцов делает на том основании, что счетоводство «...не занимается выводом каких либо законов, а только регистрирует явления, имеющие место в данном предприятии, и прилагает, при этом, законы логики или математики (представляющей, по существу, только один из методов приложения логики) к исследованию регистрируемых явлений» [29, с. 239].

Аналогичные проблемы поднимали французские бухгалтера. Подготовительный комитет к первому международному конгрессу счетоводов в Париже выработал вопросы, на которые члены комитета должны были дать ответы. Первым вопросом стоял вопрос о научном статусе счетоводства: «I. Счетоводство – наука, имеющая предметом: 1) установление статистики количеств и стоимости предметов, образующих капитал промышленника, купца, финансиста и т.д.; 2) запись, в известном порядке, непрерывного движения различных элементов, с помощью которых совершается процесс обмена или преобразования (производства), так чтобы можно было быстро представлять, во всей совокупности, их взаимное состояние и положение расчетов с третьими лицами, или, в частности, состояние каждого счета отдельно и, наконец, 3) вывод результата всех операций» [11, с. 51].

По первому вопросу члены подготовительного комитета были единодушны в своем мнении. Одни признавали счетоводство «чистой» наукой, другие считали, что счетоводство имеет как научную, так и практическую составляющую.

Перро признавал счетоводство наукой и определял его следующим образом: «Счетоводство – есть наука, имеющая целью наглядно показать изо дня в день изменения, происшедшие в капитале от совершения операций, путем записи этих операций в методическом порядке, согласно с требованиями закона, так, чтобы постоянно давать, вместе с положением счетов, их баланс» [12, с. 66].

Бодрань подчеркивал две составляющие счетоводства: «Счетоводство – наука счетов; оно же искусство собирать и группировать все данные, устанавливающие происхождение и преобразование капитала, движение и состояние ценностей, положение отдельных счетов, совокупность расходов и результат операций» [12, с. 66].

Лами определял счетоводство следующим образом: «Счетоводство – наука, когда распределение сделано методически и в порядке и когда все решительно операции, подтвержденные оправдательными документами, дают возможность проследить за всеми, без исключения, многообразными и последовательными изменениями капитала.

Оно становится искусством, когда распределение счетов и классификация в них сумм ясно и точно показывают плохое или хорошее управление предприятием и результат такового» [12, с. 67].

В итоге первым международным конгрессом счетоводов в Париже было принято следующее определение счетоводства: «счетоводство представляет отрасль административной науки. Оно имеет предметом установ-

ление движения и экономического положения частных и общественных имуществ»³ [18, с. 343].

Несмотря на то, что представители профессии признавали счетоводство наукой, как научная дисциплина счетоводство имело существенный недостаток – отсутствие ярко выраженного теоретического базиса и как следствие отсутствие специфических законов счетоведения. Указанный недостаток прекрасно осознавался и теми, кто отводил счетоводству роль искусства или ремесла, и теми, кто считал его наукой.

А. Скворцов, признававший счетоводство искусством, в качестве доказательства «не научности» счетоводства подчеркивал отсутствие аксиоматической теории счетоведения: «Все законы общественно-экономических явлений выведены чисто дедуктивным путем, исходя из положений, принимаемых а priori за аксиомы» [29, с. 239]. А так как счетоведение не имеет собственных аксиом, из которых выводятся его специфические законы, то последнее не может быть признано наукой.

При этом на начальном этапе развития бухгалтерского учета как научной дисциплины, многие ученые трактовали двойную запись как закон бухгалтерского учета. Двойную запись как «закон двойного счета» или «основной закон счетоводства» рассматривали такие авторы, как В.Д. Белов [3–5], Н.У. Попов [24], Г.А. Бахчисарайцев [2], А.П. Рудановский [26], Н.В. Утехин [35], Р.Я. Вейцман [8–10], С.И. Боголепов [7], Н.Ф. фон Дитмар [14], Е.Е. Сиверс [28], Н.А. Блатов [6] и многие другие.

В.Д. Белов, отстаивая положение о научном статусе бухгалтерского учета, писал: «Закон двойного счета оказался тем самым всеобъемлющим верховным законом, далее которого идти некуда и который, поэтому, исчерпывает весь объем знания. Закон двойного счета есть та последняя ступень в лестнице бухгалтерского знания, на которой он не нуждается в дальнейшем своем развитии» [3, с. 392]. Также в более поздней работе: «... закон двойного счета действительно есть закон верховный, дальше которого идти нельзя и помимо которого искать нечего» [4, с. 428], и далее: «...я признаю счетоводство наукой, а закон двойного счета научным законом» [5, с. 444]. Указанные работы В.Д. Белова носили явный апологетический характер, в которых автор отстаивал научный статус бухгалтерского учета (в частности в полемике с А.И. Скворцовым [29]). Признание двойной записи «законом двойного счета» было тем аргументом, который позволял говорить об учете как о науке, так как наука должна иметь свои законы. Но признание В.Д. Беловым двойной записи «законом двойного счета» имело существенный недостаток – автор не давал доказательства (дедуктивного вывода) данного закона. В.Д. Белов признает данный недостаток: «Но я сознаю и слабую сторону своей защиты: какая бы причина ни была, я все-таки обошел молчанием выяснение самого принципа двойного счетоводства, а без этого, по крайней мере, для лиц, незнакомых с двойным счетоводством, остается невыясненным, почему именно я признаю закон двойного счета научным законом. Я уже говорил, что выяснить это

³ А.М. Вольф обращал внимание читателей журнала «Счетоводство» на схожесть понятия «счетоводство», данное первым международным конгрессом бухгалтеров в Париже и приведенное у Леотэ и Гильбо (см. определение, приведенное выше).

значит написать полный теоретический курс счетоводства, что для меня, в настоящее время, невысказано» [5, с. 444]. Таким образом, признание двойной записи «законом двойного счета» у В.Д. Белова не имело под собой достаточных оснований.

Н.У. Попов трактовал двойную запись как частный случай математического закона равенства: «Бухгалтерский закон двойного счета состоит в прямом подчинении математическому закону равенства (равновесия), требующему, чтобы свод счетов и разностей общих счетов равнялся своду их в частных счетах, как целое равняется сумме частей его. Этот закон вечно известен, и одинаково применяется ко всем объектам учета и ни в одной науке не заграждает путей к “изысканию новых обобщений”» [24, с. 4]. И далее: «В бухгалтерии же значение математики еще более важно, потому что она прямо берет от математики свой основной принцип – математическое равенство, на котором, как на прочном фундаменте, возводится все ее здание» [24, с. 13]. Таким образом, автор пытается объяснить двойную запись как основной закон теории бухгалтерского учета, через математический закон равенства (или равновесия), который, по мнению Н.У. Попова, имеет фундаментальное научное значение.

Фундаментальный характер математического закона равенства состоит в том, что данный закон применим не только к бухгалтерскому учету, но и к другим наукам, а также в том, что в рамках бухгалтерского учета возможна не только двойная, но также тройная, четвертная и n -мерная запись («закон параллельного счета» по терминологии Н.У. Попова).

Рассматривая двойную запись в бухгалтерском учете лишь как частный случай применения математического закона равенства, Н.У. Попов пишет: «Общие облегчительные приемы, правила и формы и тогда могут оказывать услуги везде, где требуется учет и вычисление: и в метеорологии, и в химии, и в технической части, и в лесоустройстве, и в народной переписи, и во всевозможных обзорах численности войск, воспитанников учебных заведений, и при всякой иной регистрации с вычислениями и выводами» [24, с. 6]. И далее: «Бухгалтерия изыскивает способы к наивыгоднейшему расположению записей состояния, изменения и обмена частей и целого при всяком учетном объекте не только из области экономических явлений, подчиняющихся воле человека, но и из всех естественных явлений мира органического и неорганического» [24, с. 30].

Затем автор показывает на примерах возможности применения двойной записи при отражении оценок по предметам, получаемым учениками в частном пансионе [24, с. 25–29], записи химических формул [24, с. 30–31] и ведение учета народонаселения губернии [24, с. 81–83]. Приводя данные примеры применения двойной записи вне бухгалтерского учета, Н.У. Попов подчеркивает возможность такого применения вне стоимостной оценки. В частности, автор пишет: «...начнем исследование со сложного учета для такого объекта, которого ни численность, ни изменения, даже и количественные, нельзя подвести под излюбленный знаменатель, денежную единицу» [24, с. 81]. Идея применения двойной записи вне бухгалтерского учета встречается не только у Н.У. Попова: «Диграфические идеи распространялись на запись результатов игры в преферанс (Галицкий), химических ре-

акций (Н.И. Попов), закона эквивалентного обмена (Е.Е. Сиверс) и закона сохранения энергии (А.П. Гуляев, Н.Ф. фон Дитмар)» [22, с. 189]. В данном случае необходимо отметить, что единичные примеры возможности применения двойной записи вне бухгалтерского учета вовсе не доказывали реальность и целесообразность ее применения вне рамок двойной системы учета. Объяснение сущности двойной записи через подобную аналогию, так же не привели к успеху: «К концу XIX в. были использованы, как будто, все возможные подходы и трактовки: юридические, экономические, математические, философские. Очередная идея истолковать двойную запись через аналогию вскоре тоже была отброшена: аналогов двойной записи найти не удалось» [36, с. 59]⁴. Попытки применения двойной записи вне стоимостной оценки также не увенчались успехом (см., например, [17, 30, 34]).

А.П. Рудановский, также как и Н.У. Попов, рассматривает закон двойственности как основной закон природы: «Итак, закон двойственности есть спекулятивный или умозрительный закон разграничения противоположного (модусов и атрибутов) для познания всякой сущности (субстанций); или, обратно, закон двойственности есть закон природы, говорящий о связности всех противоположений, порождаемых жизнью» [26, с. 24–25 (ч. I)]⁵. И далее в этой же работе: «...применение закона двойственности тотчас выводит нас за пределы данной области и вводит нас в новую область отношений (выделено А.П. Рудановским. – С.К.)» [26, с. 41 (ч. I)]. Признание А.П. Рудановским двойной записи «законом двойственности» не нашло своего доказательства в рамках аксиоматической системы автора (закон двойственности не следовал из принятой автором системы аксиом, но лишь постулировался в качестве «закона природы»). Кроме указанного упоминания закона двойственности как «закона природы», дальнейшего развития в работах А.П. Рудановского данный закон не получил.

Р.Я. Вейцман вводил «закон двойной записи» во многих своих работах (см., например, [8, 10]). Данный закон автор формулирует следующим образом: «...всякая операция вызывает одинаковые изменения в активе и пассиве или противоположные изменения в одном только активе или в одном только пассиве. Отмечая эти изменения, согласно основному правилу учета, легко убедиться в том, что каждый хозяйственный оборот вызывает

⁴ При этом К.Ю. Цыганков отмечает возможность использования методологии двойной записи вне бухгалтерского учета: «Методология двойной бухгалтерии вполне подходит для решения задачи, требующей двойного разложения “дельты” населения губернии. Можно предположить, что и другие подобные задачи можно решать с помощью этой методологии» [36, с. 64]. Более того, автор применяет метод двойной записи для «Учета движения населения» при проведении методологического анализа двойной записи (см. [37, с. 46–55]).

⁵ Работа «Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета» включает две части: первая часть – «Введение в теорию балансового учета. Принцип двойственности. Теория комплексов»; вторая часть – «Баланс как объект учета. Построение баланса». И первая, и вторая часть имеют самостоятельную нумерацию (первая часть со страницы 19 по страницу 75, вторая часть со страницы 1 по страницу 179), что не позволяет делать обычные ссылки на данную работу А.П. Рудановского (так, ссылка на страницу 20 может означать ссылку на страницу 20 как первой, так и второй части работы). Во избежание путаницы при ссылках на работу «Баланс как объект учета. Построение баланса» после страницы, в круглых скобках, будет указываться часть работы. Например, [26, с. 20 (ч. I)] означает, ссылка на страницу 20 первой части, а [26, с. 20 (ч. II)] – ссылку на страницу 20 второй части.

двойную запись суммы оборота: один раз в дебет одного счета, другой раз в кредит другого счета» [8, с. 16]⁶. И далее: «Указанная связь между записями, вызываемыми каждым хозяйственным оборотом, называется в счетоводстве *законом двойной записи*» (выделено Р.Я. Вейцманом. – С.К.) [8, с. 16]. Р.Я. Вейцман формулирует «закон двойной записи» на основе семи примеров, которые собраны в параграфе 18 «Изменения, вызываемые хозяйственными оборотами» [8, с. 11] и делает следующий вывод: «Так как, по доказанному, каждый хозяйственный оборот вызывает одинаковые изменения в активе и пассиве или противоположные изменения в пределах одного только актива или одного только пассива, то из этого следует, что сумма актива остается равной сумме пассива, что и должно быть» [8, с. 11–12]. По нашему мнению, приведенное рассуждение, основанное на неполной индукции, и не может быть признано доказательством, на основе которого выводится основной закон бухгалтерского учета – закон двойной записи.

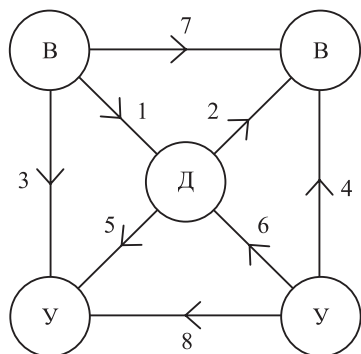
Аналогичная формулировка закона двойной записи содержится в работах других авторов. С.И. Боголепов формулирует основной закон счетоводства следующим образом: «*Закон двойной записи* – это основной закон счетоводства: каждый хозяйственный оборот должен быть записан в два счета – по дебету одного счета и по кредиту другого» [7, с. 17].

Н.Ф. фон Дитмар: «Основной закон счетоводства заключается в том, что каждая операция должна быть записана дважды: 1) в счете выдающем (в кредите), 2) в счете получающем (в дебете). Закон этот именуется *законом двойных записей*» [14, с. 15].

Е.Е. Сиверс закон двойной записи оборотов определял следующим образом: «...каждый оборот, выраженный в той или другой сумме, должен быть записан **два** раза и притом в **два** различных счета: в один из них на левую (приходную) страницу, а в другой – на правую (расходную) страницу, – в этом состоит основной закон счетоводства, именуемый **законом двойной записи оборотов**» (выделено Е.Е. Сиверсом. – С.К.) [28, с. 11]. Закон двойной записи оборотов Е.Е. Сиверс выводил из «характера мены»: «Закон этот, вытекающий из характера мены, как основной формы всех вообще оборотов...» [28, с. 11]. И далее: «...записывая какую бы то ни было ценность на приход, предприятие одновременно записывает в расход ее равноценность, т.е. другую ценность одинаковой стоимости; а это означает, что предприятие само по себе ничего не приобретает и не теряет, а *только регистрирует обороты, которые совершаются как бы между счетами и по отношению к этим последним состоят в передвижении или перемещении суммы, выражающей их стоимость, с одного счета на другой* (выделено Е.Е. Сиверсом. – С.К.)» [28, с. 11].

Ученик и последователь Е.Е. Сиверса Н.А. Блатов выводил закон двойного счетоводства (закон двойной записи) из «восьми оборотов внешнего хозяйства» [6, с. 40]. Моделируя хозяйственные обороты внешнего характера, Н.А. Блатов делил все ценности организации на три группы: «...**материальные** ценности, **деньги** и **условные** ценности (выделено Н.А. Блатовым. – С.К.)» [6, с. 20]. При этом под ценностями понимается: «...все то, что может

⁶ Смотри также другие издания данной работы, например, [9, с. 18]. В работе [10] закон двойной записи имеет аналогичную формулировку [10, с. 20].



иметь денежную оценку»⁷ [6, с. 20]. Ученый формализовал все хозяйственные обороты и построил формальную модель, которая впоследствии получила название «Квадрат профессора Блатова» (см. рисунок).

Н.А. Блатов дает следующее объяснение построенной модели: «Будем условно, схематически изображать каждую участвующую в обороте ценность кружком, соединяющую их чертой будем обозначать, что они были в обороте, стрелкою будем отмечать, какая ценность пришла в данное хозяйство; кроме того, помня, что ценности делятся на 3 группы, будем обозначать в кружках буквами, какие именно ценности были вовлечены в данный оборот: вещественные (В), условные (У) или деньги (Д)» [6, с. 41]. Таким образом, получаются следующие восемь видов хозяйственных оборотов: первый оборот – покупка товара за наличные деньги [6, с. 38]; второй оборот – продажа товара за наличные деньги [6, с. 39]; третий оборот – получение товара в кредит [6, с. 39]; четвертый оборот – продажа товара в кредит [6, с. 40]; пятый оборот – получение наличных денег в обмен на выбытие условной ценности [6, с. 40]; шестой оборот – уплата денег в обмен на получение условной ценности [6, с. 40]; седьмой оборот – обмен одного товара на другой [6, с. 40]; восьмой оборот – обмен одной условной ценности на другую [6, с. 40]. Рассмотрев все возможные хозяйственные обороты внешнего характера, Н.А. Блатов распространяет их на счета бухгалтерского учета и делает следующие выводы: «1) в каждом обороте участвовало две ценности, а потому и сумма оборота записывалась в *два счета*; 2) из этих двух ценностей одна приходила в хозяйство, а другая выбывала из него; поэтому сумма оборота отмечалась в одном счете на *приходе*, в *дебете*, а в другом – на *расходе*, в *кредите*» [6, с. 40]. Отсюда выводится закон двойной записи: «Соединим оба счетных вывода вместе – и получим так называемый закон двойного счетоводства или двойной записи *сумма каждого оборота записывается, в два разные счета, на две различных стороны: в дебет одного счета и в кредит другого* (выделено Н.А. Блатовым. – С.К.)» [6, с. 41]. В отличие от многих других Н.А. Блатов пытался «вывести» или доказать закон двойной записи. С целью доказательства закона двойственности ученый выделял три группы ценностей и два вида их движения. Выделяемые группы ценностей и их взаимное движение (обмен) изначально носили условный характер, что ставило под сомнение объективность постулируемого закона двойственности. На условность понятия обмена между выделяемыми группами ценностей указывали критики меновой теории⁸. Н.С. Лунский, критикуя меновую

⁷ Данное определение вступает в противоречие со здравым смыслом при рассмотрении такого объекта бухгалтерского учета, как «убыток». Убыток, несомненно, имеет денежную оценку, но признание убытка условной ценностью организации выглядит очень сомнительно. Именно это положение в конечном итоге стало фатальным для меновой теории двойной записи.

⁸ Н.А. Блатов, так же как и Е.Е. Сиверс, был представителем меновой теории учета (меновая счетная теории).

теорию, писал: «Каждый может сказать – я потерял корову и взамен нее ничего не получил. Это совершенно верно... с точки зрения хозяина, а отнюдь не с точки зрения хозяйства, которое ведет книги. И действительно, хозяйство за счет своего хозяина потеряло корову; с потерей ее вложенный в хозяйство капитал хозяина уменьшается на стоимость палой коровы; хозяин, таким образом, возмещает хозяйству стоимость этой последней, возвратив ему часть обещания платежа, полученного при внесении капитала, а хозяйство, в свою очередь, получает право на такое возмещение, т.е., отдав корову, получает обратно часть ранее отданного обещания платежа» (цит. по: [20, с. 6]). Если рассматривать непосредственно хозяйственные обороты, то операции, в результате которых организация получает прямой убыток, невозможно интерпретировать как мену. Взамен на выбытие актива организация ничего не получает и отражает убыток за период. Таким образом, доказательство закона двойной записи в меновой теории бухгалтерского учета оказалось весьма условным.

Признание двойной записи «законом двойственности» встречается и у современных ученых. Н.М. Малюга, Т.В. Давидюк в своей работе [22] делают следующий вывод: «Закон двойственности как закон экономический можно сформулировать следующим образом: любое событие в хозяйственной жизни предприятия всегда вызывает два равные и прямо противоположные изменения в имуществе предприятия: либо это два противоположных изменения в составе элементов одной части имущества, либо это однонаправленные (или увеличение или уменьшение) изменения в противоположных частях имущества. Это двойственное отражение изменений в составе имущества предприятия противоположно друг другу и взаимосвязано хозяйственной операцией. Хозяйственные операции, отраженные в бухгалтерском учете, являются определенными явлениями, а потому основной закон бухгалтерского учета – закон двойственности, которому подчиняются эти операции, – должен отражать именно свойства этих операций» [22, с. 419]. При этом доказательства «закона двойственности» авторами не приводятся.

Утверждая наличие в учете «закона двойной записи» («закона двойственности», «закона двойного счета»), авторы преследовали две основные цели:

1. Обосновывали всеобщность данного закона для всех хозяйственных операций для всех организаций. Другими словами утверждалось, что каждая хозяйственная операция в любой организации может быть отражена с помощью двойной записи.

2. Объявляли бухгалтерский учет наукой, так как дисциплина, имеющая в своей структуре закон, должна быть признана научной дисциплиной.

Недостатком «закона двойной записи» в бухгалтерском учете является его бездоказательность. Данный закон постулируется, но не доказывается. Согласно «Новой философской энциклопедии» [23] под законом понимается: «(1) необходимая связь (взаимосвязь, отношение) между событиями, явлениями, а также между внутренними состояниями объектов, определяющих их устойчивость, выживание, развитие, стагнацию или разрушение; (2) утверждения, претендующие на отображение указанных связей и, как правило, входящие в состав научных теорий; (3) аксиомы и теоремы тео-

рий, предметом рассмотрения которых являются объекты, смысл и значение которых задается и эксплицируется самими этими теориями» [23, с. 34].

С точки зрения первого (1) и второго (2) определения «закона» необходимо указать, какие события, явления или объекты в бухгалтерском учете описываются и объясняются с помощью закона двойной записи. Также необходимо доказательство наличия взаимосвязи между событиями, явлениями или объектами, которые описываются законом двойной записи. С точки зрения третьего (3) определения «закона» закон двойной записи должен выводиться из системы аксиом теории бухгалтерского учета в качестве тавтологии. В теории бухгалтерского учета закон двойной записи не удовлетворяет вышеприведенным требованиям и не может быть признан законом. Данный недостаток «закона двойной записи» осознавался научным сообществом, именно поэтому предпринимались многочисленные попытки объяснения двойной записи. В бухгалтерском учете сформировалось целое направление научного исследования в области объяснения (доказательства) двойной записи, которое получило название «счетные теории».

Признание двойной записи «законом» характерно, как правило, для начального этапа становления бухгалтерского учета в качестве научной дисциплины. В 30-х гг. XX в. в советской России возникла «большая дискуссия», результатом которой было признание существенных отличий между учетом капиталистическим и учетом социалистическим. Я.В. Соколов по этому поводу писал: «...к 30-м годам в учет вошло утверждение о принципиальных различиях между социалистическим и капиталистическим учетом» [31, с. 303]. Наибольший интерес представляет следствие «большой дискуссии». Было принято решение отказаться от закона двойной записи, теперь двойная запись признавалась «элементом метода бухгалтерского учета»: «...двойная запись стала рассматриваться как метод, как прием учета, а не как объективно действующий закон» [31, с. 304–305]. В постсоветский период развития двойную запись стали именовать принципом или постулатом бухгалтерского учета. Новый подход, рассматривающий двойную запись в качестве самостоятельного принципа (постулата), восходит к концу XIX в. и связан с признанием двойной записи искусственным техническим приемом, который не имеет под собой объективных оснований. В этом случае понятия «дебет» и «кредит» не имеют объективного содержания, подобно понятиям «плюс» и «минус» в арифметике. Так же как понятия «плюс» и «минус» получают содержательное наполнение в зависимости от того, какие целые числа складываются или вычитаются (положительные и (или) отрицательные), понятия «дебет» и «кредит» получают содержательное наполнение в зависимости от того, к какому счету они относятся (к активному или пассивному). Указанный подход берет свое основание в теории двух рядов счетов и выводит двойную запись из уравнения бухгалтерского учета, которое получает название «основного уравнения», «фундаментального уравнения», «капитального уравнения» и т.д. Основное уравнение бухгалтерского учета принимается в качестве самоочевидной истины (т.е. постулата, принципа или аксиомы). Я.В. Соколов по данному поводу писал: «Философская теория двух рядов счетов, открытая трудами Гюгли, Шера, Бахчисарайцева и Лунского, вызвала переворот в осмыслении двойной записи. В чистом виде она абстрагируется от всякого содержания. Для нее

дебет и кредит – абсолютно условные понятия, подобные меридианам и параллелям на географических картах. Такой подход означает, что если мы учитываем нечто в двух группировках (актив и пассив), то для поддержания постоянного равенства между этими группировками мы должны непременно делать две записи каждого факта хозяйственной жизни. Таким образом, двойная запись – это формальный сугубо искусственный прием, изобретенный людьми примерно в XIII в. и получивший признание и почти всеобщее распространение» [32, с. 257]. При этом достаточных оснований для признания двойной записи элементом метода или принципом (постулатом) бухгалтерского учета также не приводилось.

Попробуем дать свое объяснение двойной записи. По нашему мнению, двойная запись может быть выведена в качестве необходимого следствия из пяти аксиом бухгалтерского учета, которые неявно (имплицитно) признаются практически каждой счетной теорией. Рассмотрим данные аксиомы диграфической методологии бухгалтерского учета⁹.

Согласно **первой аксиоме (аксиома I)**, все объекты¹⁰, отражаемые в бухгалтерском учете, должны быть разделены на две группы (или два множества). Первой группе объектов присваивается признак «активности». Все объекты данной группы признаются активными объектами бухгалтерского учета. Второй группе объектов присваивается признак «пассивности». Все объекты данной группы признаются пассивными объектами бухгалтерского учета.

Вторая и третья аксиома двойной записи определяют порядок действий со стоимостной величиной по активным и пассивным объектам бухгалтерского учета.

Вторая аксиома (аксиома II) определяет порядок действий по активным объектам бухгалтерского учета. Согласно второй аксиоме двойной записи, по активным объектам бухгалтерского учета увеличение стоимостной величины отражается по дебету, а уменьшение стоимостной величины – по кредиту.

Третья аксиома (аксиома III) определяет порядок действий по пассивным объектам бухгалтерского учета. Согласно третьей аксиоме двойной записи, по пассивным объектам бухгалтерского учета увеличение стоимостной величины отражается по кредиту, а уменьшение стоимостной величины – по дебету.

Следует обратить внимание на причину деления всех объектов на активные и пассивные объекты бухгалтерского учета. Указанное деление объектов проводится с целью задания способа оперирования со стоимостной величиной по объектам учета (аксиома I и II). Также из второй и третьей аксиомы следует, что в бухгалтерском учете возможны только два вида движения стоимостной величины по объектам учета – увеличение (первый вид движения) и уменьшение (второй вид движения).

⁹ Колчугин С.В. Пять аксиом диграфической системы бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. № 2 (440). С. 189–203.

¹⁰ Возможно, для исключения неопределенности стоит отказаться от термина «объект» («объекты») бухгалтерского учета и заменить его более нейтральным термином «элемент» («элементы») группы (множества). Но в данной работе мы, по возможности, будем придерживаться традиционной терминологии теории бухгалтерского учета.

Четвертая аксиома (аксиома IV) устанавливает требование к взаимосвязи стоимостных величин объектов бухгалтерского учета. Согласно четвертой аксиоме двойной записи при отражении хозяйственной операции в бухгалтерском учете стоимостная величина одного объекта отражается по дебету, а равная ей стоимостная величина другого объекта – по кредиту.

Для выведения двойной записи из элементарных высказываний (аксиом двойной записи) вышеприведенных четырех аксиом достаточно, но для дальнейшего описания существующей диграфической методологии бухгалтерского учета необходимо ввести пятую аксиому.

Пятая аксиома (аксиома V) устанавливает порядок действий со стоимостными величинами по однородным объектам бухгалтерского учета и позволяет получать итоговую стоимостную величину в рамках совокупности однородных объектов бухгалтерского учета. Пятая аксиома имеет следующую формулировку – по однородным объектам бухгалтерского учета все суммы, увеличивающие стоимостную величину, складываются, а все суммы, уменьшающие стоимостную величину, вычитаются. Итоговая стоимостная величина по однородным объектам учета рассчитывается как разность между итоговыми суммами, увеличивающими стоимостную величину по однородным объектам учета, и итоговыми суммами, уменьшающими стоимостную величину по однородным объектам учета. Итоговая стоимостная величина по однородным объектам учета принимает только положительные значения (итоговая стоимостная величина по однородным объектам бухгалтерского учета не может быть отрицательной в силу исторически сложившихся условий).

Из принятых четырех аксиом двойной записи (I–IV аксиома) следует четыре типа фактов хозяйственной деятельности¹¹: два вида *фактов-модификации* и два вида *фактов-пермутации*.

Пусть имеется некоторый объект бухгалтерского учета. Данный объект должен обладать признаком «активности», либо признаком «пассивности», или проще говоря, быть либо активным, либо пассивным (в силу аксиомы I).

Допустим, выбранный объект бухгалтерского учета является активным. В силу наличия двух видов движения стоимостной величины (II и III аксиома) стоимостная величина может либо увеличиваться, либо уменьшаться.

Разберем первый вариант, при котором по выбранному активному объекту бухгалтерского учета стоимостная величина увеличивается. В данном случае увеличение стоимостной величины должно быть отражено по дебету индивидуального группировочного признака (или по дебету счета) согласно второй аксиоме. Согласно первой и четвертой аксиоме двойной записи факт хозяйственной деятельности должен быть отражен по дебету одного

¹¹ В данном случае рассматриваются именно факты хозяйственной деятельности, а не факты хозяйственной жизни. Факт хозяйственной деятельности динамичен, т.е. имеет вид движения «увеличение» или «уменьшение». Факты хозяйственной жизни включают в себя факты хозяйственной деятельности, а также статичные факты, т.е. факты, которые констатируют наличие стоимостной величины по определенному индивидуальному группировочному признаку на определенную дату (имеют квантор существования). Возможно, целесообразно рассматривать факты хозяйственной деятельности, факты хозяйственного существования и объединяющие оба вида фактов – факты хозяйственной жизни.

счета и кредиту другого счета, при этом счет может быть либо активным, либо пассивным. В нашем случае может иметь место два вида фактов хозяйственной деятельности. Первый – дебет активного счета и кредит пассивного счета на одну и ту же стоимостную величину (*факт-модификация первого рода*). Второй – дебет активного счета и кредит активного счета на одну и ту же стоимостную величину (*факт-пермутация первого рода*).

Разберем второй вариант, при котором по выбранному активному объекту бухгалтерского учета стоимостная величина уменьшается. В этом случае уменьшение стоимостной величины должно быть отражено по кредиту активного счета (аксиома II). Согласно первой и четвертой аксиоме возможно два варианта записи двойного факта хозяйственной деятельности. Первый вариант записи – кредит активного счета и дебет пассивного счета (в данном случае соблюдается свойство коммутативности двойного факта хозяйственной деятельности, и приведенный факт хозяйственной деятельности может быть записан в следующем виде – дебет пассивного счета и кредит активного счета), второй вариант записи кредит активного счета и дебет активного счета (в силу свойства коммутативности – дебет активного счета и кредит активного счета). В первом случае будем иметь *факт-модификацию второго рода*, а во втором – *факт-пермутацию первого рода*.

Далее допустим, что выбранный объект бухгалтерского учета является пассивным. Так же как и с активным объектом бухгалтерского учета, стоимостная величина может либо увеличиваться, либо уменьшаться (II и III аксиома).

Разберем третий вариант, при котором по выбранному пассивному объекту бухгалтерского учета стоимостная величина увеличивается. Увеличение стоимостной величины по пассивному объекту бухгалтерского учета должно быть отражено по кредиту пассивного счета (аксиома III). Как и в двух предыдущих случаях, в силу первой и четвертой аксиомы, двойной факт хозяйственной деятельности должен быть отражен по дебету одного счета и кредиту другого счета, при этом счет может быть либо активным, либо пассивным. Первый вариант записи – кредит пассивного счета и дебет активного счета (или в силу коммутативности двойного факта хозяйственной деятельности – дебет активного счета и кредит пассивного счета). Второй вариант записи – кредит пассивного счета и дебет пассивного счета (или в силу коммутативности двойного факта хозяйственной деятельности – дебет пассивного счета и кредит пассивного счета). При первом варианте записи мы будем иметь *факт-модификацию первого рода*, а при втором варианте – *факт-пермутацию второго рода*.

Четвертый вариант подразумевает уменьшение стоимостной величины по выбранному пассивному объекту бухгалтерского учета. Уменьшение стоимостной величины по пассивному объекту бухгалтерского учета должно быть отражено по дебету пассивного счета (аксиома III). Согласно первой и четвертой аксиоме двойной факт хозяйственной деятельности должен быть отражен по дебету одного счета и кредиту другого счета, при этом счет может быть либо активным, либо пассивным. Имея дебет пассивного счета, по кредиту может быть отражен либо активный, либо

пассивный счет (аксиома I и IV). Тогда в четвертом варианте может быть отражено два вида фактов хозяйственной деятельности. Первый – дебет пассивного счета и кредит пассивного счета (*факт-пермутация второго рода*), второго – дебет пассивного счета и кредит активного счета (*факт-модификация второго рода*).

Вышеприведенными четырьмя вариантами исчерпывается набор возможных сочетаний видов движения и признаков объектов учета. Другими словами, в данном случае мы имеем полную индукцию, а следовательно, можно сделать общий вывод о наличии четырех видов фактов хозяйственной деятельности. Итак, в диграфической модели бухгалтерского учета в силу первой, второй, третьей и четвертой аксиомы возможны только следующие виды фактов хозяйственной деятельности: *факты-пермутации первого рода, факты-пермутации второго рода, факты-модификации первого рода и факты-модификации второго рода*.

Возвращаясь к научному статусу двойной записи в теории бухгалтерского учета, следует отметить, что, по нашему мнению, двойная запись является законом, который эксплицируется из заданной системы аксиом диграфической системы бухгалтерского учета.

Литература

1. Баранов П.П. Креативный учет в контексте концепции достоверного и добросовестного взгляда: pro et contra // Международный бухгалтерский учет. 2017. № 1 (415). С. 16–34.
2. Бахчисарайцев Г.А. Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории. М.: изд. автора, 1926. 32 с.
3. Белов В.Д. Бухгалтерия в ряду других знаний // Счетоводство. 1888. № 23. С. 391–393.
4. Белов В.Д. Наука или искусство? (ответ профессору А.И. Скворцову) // Счетоводство. 1889. № 35. С. 427–429.
5. Белов В.Д. Наука или искусство? (ответ профессору А.И. Скворцову) // Счетоводство. 1889. № 36. С. 444–446.
6. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством / 5-е изд., стер., доп. М.: Гос. торг. изд-во, 1931 ([Л.]: тип. «Коминтерн»). 557 с.
7. Боголепов С.И. Двойная бухгалтерия: Пособие для кооперативных школ и курсов. М.: Книгосоюз, 1-я Государственная типо-лит. ГСНХ в Калуге, 1926. 110 с.
8. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств. Для коммерческих заведений, реальных и промышленных училищ и для самообучения. Одесса: Образование, 1909. 364 с.
9. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств: Для коммерч. учеб. заведений, реальных и пром. училищ и для самообучения / Сост. Р.Я. Вейцман; 6-е изд. Рига: Д. Гликсман, 1924. 352 с.
10. Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов. Одесса, 1912. 396 с.
11. Вольф А.М. Конгрессы счетоводов // Счетоводство. 1891. № 4. С. 50–52.
12. Вольф А.М. Конгрессы счетоводов // Счетоводство. 1891. № 5. С. 66–67.
13. Джитти В. Прошлое и будущее счетоводства // Счетоводство. 1890. № 35-36. С. 376–377.
14. Дитмар Н.Ф. фон. Основы счетоводства (по новой форме). Харьков: типо-лит. И.А. Цедербаум, 1907. 16 с.

15. Ковалев В.В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции // Вестник Санкт-Петербургского университета (Серия 5. Экономика). 2013. № 2. С. 90–112.
16. Курсель-Сенель о счетоводстве // Счетоводство. 1889. № 41-42. С. 509–511.
17. Лейхтер О. Хозяйственный учет в социалистическом обществе / пер. с нем. М.: Изд-во «Экономическая жизнь», 1926. 93 с.
18. Леотэ Э.П., Пильбо А. Что такое счетоводство? // Счетоводство. 1889. № 28. С. 342–343.
19. Леотэ Э.П., Пильбо А. Что такое счетоводство? // Счетоводство. 1889. № 29. С. 354–356.
20. Лунский Н.С. Несостоятельность учения, распространяемого Е.Е. Сиперсом. М.: Кн. маг. «Высшая школа», 1916. 83 с.
21. Мальоне Дж. Отношение счетоводства к политической экономии // Счетоводство. 1890. № 1. С. 5–8.
22. Малюга Н.М., Давидюк Т.В. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: Монография. Житомир: ЧП «Рута», 2003. 512 с.
23. Новая философская энциклопедия. В 4-х т. Т. 2: Е-М / Ин-т философии Рос. акад. наук, Нац. обществ.-науч. фонд; науч.-ред. совет: В.С. Степин (пред.) и др. М.: Мысль, 2010. 634 с.
24. Попов Н.У. Математический метод бухгалтерии. Красноярск: Типо.-лит. М.Я. Кохановской, 1906. 280 с.
25. Прудон о счетоводстве // Счетоводство. 1888. № 16. С. 258.
26. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. М.: МАКИЗ, 1928. 255 с.
27. Санникова И.Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? // Международный бухгалтерский учет. 2008. № 4 (112). С. 25–29.
28. Сиверс Е.Е. Учебник счетоводства для торговых школ. СПб.: А.Э. Винеке, 1904. 461 с.
29. Скворцов А. Отношение счетоводства к другим отраслям знания // Счетоводство. 1889. № 19. С. 237–240.
30. Смит М.Н. К вопросу об изменении трудовой стоимости // Народное хозяйство. 1921. № 3. С. 17–25.
31. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. 400 с.
32. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005. 496 с.
33. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: кризис основ // Финансы и бизнес. 2005. № 3. С. 54–61.
34. Струмилин С.Г. Проблемы экономики труда. Очерки и этюды. М.: Вопросы труда, 1925. 223 с.
35. Утехин Н.В. Сельскохозяйственное счетоводство. В 2 ч. Херсон: лит. О.Д. Ходушиной, 1893. 482 с.
36. Цыганков К.Ю. Аналогия Попова // Сибирская финансовая школа. 2007. № 1 (62). С. 59–64.
37. Цыганков К.Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. 384 с.
38. Цыганков К.Ю. В защиту пользователей бухгалтерской отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2017. № 4 (418). С. 226–242.
39. Цыганков К.Ю. Бухгалтерский баланс и бухгалтерская мысль: от Луки Пачоли до наших дней // Международный бухгалтерский учет. 2017. № 6 (420). С. 308–320.
40. Энциклопедический словарь / под ред. проф. И.Е. Андреевского. Санкт-Петербург: Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон, 1890–1907. 24 см. Т. 5: Буны – Вальтер. 1891. IV, 468, XI с.: ил.

Bibliography

1. *Baranov P.P.* Kreativnyj uchet v kontekste koncepcii dostovernogo i dobrosovestnogo vzgljada: pro et contra // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet*. 2017. № 1 (415). P. 16–34.
2. *Bahchisarajcev G.A.* Pervye uroki buhgalterii na nachalah moej balansovoj teorii. M.: izd. avtora, 1926. 32 p.
3. *Belov V.D.* Buhgalterija v rjadu drugih znaniy // *Schetovodstvo*. 1888. № 23. P. 391–393.
4. *Belov V.D.* Nauka ili iskusstvo? (otvet professoru A.I. Skvorcovu) // *Schetovodstvo*. 1889. № 35. P. 427–429.
5. *Belov V.D.* Nauka ili iskusstvo? (otvet professoru A.I. Skvorcovu) // *Schetovodstvo*. 1889. № 36. P. 444–446.
6. *Blatov N.A.* Osnovy obshhej buhgalterii v svyazi s torgovym, promyshlennym i smetnym schetovodstvom / 5-e izd., ster., dop. M.: Gos. torg. izd-vo, 1931 ([L.]: tip. «Komintern»). 557 p.
7. *Bogolepov S.I.* Dvojnaja buhgalterija: Posobie dlja kooperativnyh shkol i kursov. M.: Knigosojuz, 1-ja Gosudarstvennaja tipo-lit. GSNH v Kaluge, 1926. 110 p.
8. *Vejcman R.Ja.* Kurs schetovodstva. Dvojnaja buhgalterija v ee primenenii k razlichnym vidam hozjajstv. Dlja kommercheskich zavedenij, real'nyh i promyshlennyh uchilishh i dlja samoobuchenija. Odessa: Obrazovanie, 1909. 364 p.
9. *Vejcman R.Ja.* Kurs schetovodstva. Dvojnaja buhgalterija v ee primenenii k razlichnym vidam hozjajstv: Dlja kommerch. ucheb. zavedenij, real'nyh i prom. uchilishh i dlja samoobuchenija / Sost. R.Ja. Vejcmann; 6-e izd. Riga: D. Gliksman, 1924. 352 p.
10. *Vejcman R.Ja.* Fabrichno-zavodskoe schetovodstvo v svyazi s kal'kuljaciej i kommercheskoj organizaciej fabrik i zavodov. Odessa, 1912. 396 p.
11. *Vol'f A.M.* Kongressy schetovodov // *Schetovodstvo*. 1891. № 4. P. 50–52.
12. *Vol'f A.M.* Kongressy schetovodov // *Schetovodstvo*. 1891. № 5. P. 66–67.
13. *Dzhitti V.* Proshloe i budushhee schetovodstva // *Schetovodstvo*. 1890. № 35–36. P. 376–377.
14. *Ditmar N.F. fon.* Osnovy schetovodstva (po novoj forme). Har'kov: tipo-lit. I.A. Cederbaum, 1907. 16 p.
15. *Kovalev V.V.* Javljaetsja li buhgalterskij uchet naukoy: retrospektiva vzgljadov i tendencii // *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta (Serija 5. Jekonomika)*. 2013. № 2. P. 90–112.
16. *Kursel'-Senjol'* o schetovodstve // *Schetovodstvo*. 1889. № 41–42. P. 509–511.
17. *Lejhter O.* Hozjajstvennyj uchet v socialisticheskom obshhestve / per. s nem. M.: Izd-vo: «Jekonomicheskaja zhizn'», 1926. 93 p.
18. *Leotje Je.P., Gil'bo A.* Chto takoe schetovodstvo? // *Schetovodstvo*. 1889. № 28. P. 342–343.
19. *Leotje Je.P., Gil'bo A.* Chto takoe schetovodstvo? // *Schetovodstvo*. 1889. № 29. P. 354–356.
20. *Lunskij N.S.* Nesostojatel'nost' uchenija, rasprostranjaemogo E.E. Sipersom. M.: Kn. mag. «Vysshaja shkola», 1916. 83 p.
21. *Mal'one Dzh.* Otnoshenie schetovodstva k politicheskoy jekonomii // *Schetovodstvo*. 1890. № 1. P. 5–8.
22. *Maljuga N.M., Davidjuk T.V.* Dvojnaja zapis' v buhgalterskom uchete: istoriko-teoreticheskij aspekt: Monografija. Zhitomir: ChP «Ruta», 2003. 512 p.
23. Novaja filosofskaja jenciklopedija. V 4-h t. T. 2: E-M / In-t filosofii Ros. akad. nauk, Nac. obshhestv.-nauch. fond; nauch.-red. sovet: V.S. Stepin (pred.) i dr. M.: Mysl', 2010. 634 p.
24. *Popov N.U.* Matematicheskij metod buhgalterii. Krasnojarsk: Tipo.-lit. M.Ja. Kohanovskoj, 1906. 280 p.
25. *Prudon* o schetovodstve // *Schetovodstvo*. 1888. № 16. P. 258.
26. *Rudanovskij A.P.* Teorija balansovogo ucheta. Vvedenie v teoriju balansovogo ucheta. Balans kak ob'ekt ucheta. M.: MAKIZ, 1928. 255 p.

27. *Sannikova I.N.* Vozmozhno li preodolet' krizis teorii buhgalterskogo uchjota? // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchjot.* 2008. № 4 (112). P. 25–29.
28. *Sivers E.E.* Uchebnik schetovodstva dlja torgovyh shkol. SPb.: A.Je. Vineke, 1904. 461 p.
29. *Skvorcov A.* Otnoshenie schetovodstva k drugim otrasljam znanija // *Schetovodstvo.* 1889. № 19. P. 237–240.
30. *Smit M.N.* K voprosu ob izmenenii trudovoj stoimosti // *Narodnoe hozjajstvo.* 1921. № 3. P. 17–25.
31. *Sokolov Ja.V.* Oчерки по истории buhgalterskogo uchjota. M.: Finansy i statistika, 1991. 400 p.
32. *Sokolov Ja.V.* Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta. M.: Finansy i statistika, 2005. 496 p.
33. *Sokolov Ja.V.* Buhgalterskij uchjot: krizis osnov // *Finansy i biznes.* 2005. № 3. P. 54–61.
34. *Strumilin S.G.* Problemy jekonomiki truda. Oчерки i jetjudy. M.: Voprosy truda, 1925. 223 p.
35. *Utehin N.V.* Sel'skohozjajstvennoe schetovodstvo. V 2 ch. Herson: lit. O.D. Hodushinoj, 1893. 482 p.
36. *Cygankov K.Ju.* Analogija Popova // *Sibirskaja finansovaja shkola.* 2007. № 1 (62). P. 59–64.
37. *Cygankov K.Ju.* Nachala teorii buhgalterskogo uchjota, ili Balans, scheta i dvojnaja zapis'. M.: Magistr: INFRA-M, 2011. 384 p.
38. *Cygankov K.Ju.* V zashhitu pol'zovatelej buhgalterskoj otchetnosti // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchjot.* 2017. № 4 (418). P. 226–242.
39. *Cygankov K.Ju.* Buhgalterskij balans i buhgalterskaja mysl': ot Luki Pacholi do nashih dnej // *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchjot.* 2017. № 6 (420). P. 308–320.
40. *Jenciklopedicheskij slovar' / pod red. prof. I.E. Andreevskogo.* Sankt-Peterburg: F.A. Brokgauz, I.A. Efron, 1890–1907. 24 sm. T. 5: Buny – Val'ter. 1891. IV, 468, XI s.: il.