
ФИНАНСЫ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

УДК 657

ПРОЦЕДУРА СБОРА ПЕРВИЧНОЙ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

С.В. Колчугин

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

С позиций исторического подхода рассмотрена эволюция процедуры сбора первичной учетной информации в бухгалтерском учете. Определена сущность процедуры, выявлены основные требования, которым должны удовлетворять первичные учетные данные, и показано, что в настоящее время процедура сбора первичной информации переходит на следующий этап эволюционного развития.

Ключевые слова: процедура, документирование, требования к учетной информации, реквизиты документа, бухгалтерский учет, первичные учетные данные.

SOURCE INFORMATION GATHERING PROCEDURE IN ACCOUNTING

S. V. Kolchugin

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

The evolution of source information gathering procedure in accounting in terms of historical approach is considered. The essence of the procedure is defined. Main requirements for source accounting data are revealed. It is demonstrated that at present time the source information gathering procedure enters new stage of evolutionary development.

Key words: procedure, documenting, requirements for accounting information, requisites of documents, accounting, source accounting data.

Бухгалтерский учет как модель описания хозяйственной деятельности организации начинается с процедуры сбора единичных информационных сообщений – фактов хозяйственной жизни. Сбор первичной учетной информации в бухгалтерском учете осуществляется с момента его возникновения. При этом процедура сбора первичной информации об учетных объектах изменялась вместе с эволюцией бухгалтерского учета. В историческом развитии процедуры целесообразно выделить два этапа: первый – отражение первичной учетной информации в Мемориале; второй – использование бумажного учетного документа.

Проанализируем выделенные исторические этапы развития процедуры сбора первичной информации на предмет наличия общих основ, которые и будут являться ее содержанием.

При анализе Мемориала мы будем опираться на первое, дошедшее до нас письменное описание двойной системы бухгалтерского учета – Тракт о счетах и записях Луки Пачоли.

Лука Пачоли дает следующее описание процесса сбора первичной учетной информации о совершенных хозяйственных операциях: «...Мемориал есть книга, в которую купец записывает все дела, крупные и мелкие, в том порядке, в котором они возникали, день за днем, час за часом. В книгу эту он записывает подробно все, что касается купли и продажи, не пропуская ни одной йоты: что? когда? и где? с разъясняющими обстоятельствами...» [1, с. 34]. Мемориал служит основой для составления корреспонденции счетов в Журнале: «Потом искусный бухгалтер перенесет по истечении четырех или пяти, или восьми дней в Журнал то, что в Мемориале записано день за днем по мере того, как оно происходило...» [1, с. 41].

Здесь же Лука Пачоли указывает на важное правило отражения учетной информации в системе бухгалтерского учета: «...никогда не вносят в Журнал того, о чем предварительно не была сделана запись в Мемориале» [1, с. 41]. Другими словами, нет записи в Мемориале – нет хозяйственной операции.

В несколько модифицированном виде данное правило применялось вплоть до начала XX века. На основании первичных документов составлялся Мемориал, а уже из Мемориала учетные данные переносились в Журнал. При этом в Журнале отражались только те данные, которые предварительно были отражены в Мемориале. И.Ф. Шер писал: «В прежние времена повсюду, а в новейшее время только в мелких предприятиях, ведется на основе документов книга, которая называется черновой книгой, памятной книгой, черновой кассой и т.п., и в которую заносится подряд в хронологическом порядке полное описание всех хозяйственных операций. Лишь на основе этих заметок в черновой книге, либо тотчас же, либо периодически составляются в журнале собственные книжные статьи» [6, с. 182].

Данное правило отражения учетной информации в системе бухгалтерского учета, как будет показано ниже, характерно для обоих рассматриваемых этапов развития процедуры сбора первичной учетной информации.

Обратим внимание на требования, предъявляемые к Мемориалу и к учетной информации, регистрируемой в нем. В Мемориале регистрируется информация, которая может быть разнесена по счетам (статьям) бухгалтерского учета в Журнале¹. В бухгалтерском учете все счета делятся на две группы: счета учета имущества и счета учета источников образования имущества, или другими словами, активные и пассивные счета². Таким образом, в Мемориале должна отражаться первичная информация об учетных объектах в разрезе их видов и (или) источников образования. Отсутствие в первичной учетной информации указанных данных не позволяет в дальнейшем отразить информацию в Журнале и Главной книге³.

¹ Соответствующая ссылка на «Трактат о счетах и записях» Л. Пачоли приведена выше.

² Активно-пассивные счета совмещают в себе активный и пассивный счет одновременно.

³ В перечислении не указана отчетность, так как венецианский способ ведения бухгалтерского учета не предусматривал ее регулярного составления. Составление бухгалтерского баланса имело своей целью проверку правильности разности данных по счетам.

Лука Пачоли указывает на необходимость максимальной полноты и детализации учетной информации, заносимой в Мемориал: «Вообще нужно помнить, что в означенном Мемориале решительно ничего нельзя пропустить; если б было возможно, то следовало бы передать все слова, которые вы (торгуясь) произносили, ибо ясность для купца, как сказано выше при изложении вопросов составления инвентаря, никогда не может быть лишней» [1, с. 38]. Данное требование к учетной информации можно назвать *требованием информативности*. Согласно требованию информативности, первичная учетная информация должна содержать информацию по видам и (или) источникам образования объектов учета.

Второе требование – требование к носителям учетной информации. Под *носителем учетной информации* понимается совокупность организационных и физических свойств первичного документа и (или) учетного регистра (учетной книги), в которой аккумулируется первичная бухгалтерская информация. Применительно к итальянской системе бухгалтерского учета требование к носителю учетной информации относится к бухгалтерским книгам, в которых регистрируются учетные данные. Данное требование описано в седьмой главе Трактата о счетах и записях «О том, как, почему и кем во многих областях заверяются купеческие книги»: «По доброму обычаю различных местностей, в которых я побывал, следует книги представить в известное бюро для купцов ... там ты заявляешь, что книги именно твои и в них записываются по порядку все твои дела тобой или же по твоему поручению господином таким-то совершенные. Еще следует заявить, на какую монету ты желаешь вести книги ... о чем настоящий купец всегда делает запись на первом листе своих книг» [1, с. 37]. И далее: «Работник бюро записывает все в специальных реестрах, а именно, что ты такого-то числа принес те или другие книги, обозначенные таким знаком лица, от имени которого они ведутся, такого-то названия, из которых одна имеет столько, а другая столько-то листов и которые будут вестись тобой или господином таким-то; далее, что в одну из них, а именно в Мемориал, все твои домашние в течение дня могут делать записи по причинам, названным выше. Тот же работник запишет все это своей рукой от имени бюро на первом листе твоих книг, тем самым удостоверит их, в подтверждение чего приложит печать бюро; **теперь, если бы случилась надобность предъявлять книги суду, они считаются официально зарегистрированными** (выделено мной. – С.К.)» [1, с. 37].

Учетная запись в «официально зарегистрированном» Мемориале имела доказательную силу в суде о действительности, совершенной хозяйственной операции. Данную особенность учетных книг отмечают многие авторы, в частности Я.В. Соколов и А.А. Терехов: «Достоверно известно, что учетные книги средневековых компаний (особенно флорентийских и венецианских), которые велись по правилам двойной записи, в случае возникновения споров и судебных разбирательств становились просто незаменимы». И далее: «...при рассмотрении споров суды опирались на общепринятые торговые обычаи, которые лишь изредка и с недостаточной детализацией были зафиксированы в уставах тех или иных городов и не требовали обязательного оформления всех сделок расписками (такими первичными

документами, да и то по взаимному согласию сторон, фиксировались только наиболее крупные сделки). Очевидно, в этих условиях и возникла потребность обратиться к древнеримским обычаям, когда **роль первичных документов, предъявляемых в качестве доказательств, выполняли записи в учетных книгах** (выделено мной. – С.К.)» [3, с. 37].

Говоря современным языком, информация о хозяйственных операциях получала юридическую значимость в том случае, если учетные книги были официально зарегистрированы. Данное требование к учетной информации можно назвать *правовым требованием*. Сущность правового требования состояла в том, что после должной регистрации учетных книг записи в последних приобретали юридическую значимость. Стоит обратить внимание на особенность правового требования к учетной информации. Так, регистрации подлежали учетные книги как физический носитель, а юридическую значимость приобретала информация, отраженная в них. Надлежащая регистрация учетных книг порождала доверие к отраженной в них информации.

Третье требование к первичной учетной информации – это *требование стоимостной оценки*. Разнородные объекты бухгалтерского учета могут быть отражены в бухгалтерском учете только при наличии единой единицы измерения. В бухгалтерском учете такой единицей измерения является денежная оценка.

Денежная оценка учетной информации имеет ключевое значение для бухгалтерского учета: «Вне денежной оценки нет и не может быть системы бухгалтерского учета. Благодаря оценке бухгалтеры добиваются невозможного: они складывают деньги, материалы, лицензии, иностранную валюту, основные средства, долги, растраты, хищения, недостачи в одну общую сумму – актив и работают с ней; и все это благодаря единому измерителю: условному и безусловному одновременно». [2, с. 198]. Согласно требованию стоимостной оценки, информация об объектах бухгалтерского учета должна иметь единое денежное выражение.

Необходимость денежной оценки в Мемориале отмечается Лукой Пачоли: «...без денежной оценки товаров⁴, принятых тобой при обмене, невозможно без больших затруднений определить прибыль или убыток. Таким образом, товары всегда следует оценивать на деньги» [1, с. 68]. Единая валюта в Мемориале не имела определяющего значения, так как все хозяйственные операции переводились на единый денежный измеритель в Журнале и Главной книге: «Монета, какая бы она ни была, не имеет для Мемориала большого значения, потому что бухгалтер впоследствии сведет ее к одному виду, а именно при перенесении в Журнал и Главную книгу» [1, с. 68]. Возможность принятия к учету первичных данных об объектах учета, выраженных в разной валюте, сохранилась до настоящего времени.

Стоит заметить, что венецианский способ учета, описанный Л. Пачоли, допускал ведение учета без использования Мемориала: «Случается также, что некоторые купцы, ведущие небольшие дела, довольствуются только двумя последними, т.е. Журналом и Главной» [1, с. 34]. При таком способе ведения книг, учетная информация также отвечала названным требованиям.

⁴ В Трактате о счетах и записях описана система бухгалтерского учета в торговле.

Для отражения данных в Журнале, минуя Мемориал, учетная информация необходимо должна отвечать требованию информативности и требованию стоимостного измерения. В противном случае она не может быть отражена в Журнале. С точки зрения предъявляемых к учетной информации требований отличие безмемориальной системы учета (если можно так выразиться) состоит только в том, что в Мемориале хозяйственная операция описывается максимально подробно, а в Журнале информация отражается исключительно в разрезе видов и (или) источников образования имущества. Соблюдение правового требования к учетной информации вытекает из того, что регистрировался в специальных бюро не только Мемориал. И если купец, «ведущий небольшие дела», довольствовался только Журналом и Главной, ничто не мешало ему зарегистрировать именно эти книги.

Второй этап развития процедуры сбора первичной учетной информации – использование бумажного учетного документа. На этом этапе Мемориал заменяется бумажными учетными документами. Сформулировано правило В. Швайкера (1549 г.): «нет документа, нет бухгалтерской записи» [2, с. 33]. Данное правило прочно вошло в методологию бухгалтерского учета. Теперь каждая запись в учете должна быть подтверждена надлежаще оформленным первичным документом. По этому поводу И.Ф. Шер писал: «В целях юридически действительного доказательства правильности бухгалтерии стоит строго придерживаться правила: **каждая книжная статья должна быть обоснована документом**» [6, с. 62]. Аналогичное правило содержится в федеральном законе «О бухгалтерском учете»: «Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом» [4, ст. 9].

Учетный документ должен иметь обязательные реквизиты, к которым в настоящее время относятся:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- 7) подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц [4, ст. 9].

К бухгалтерскому учету принимаются только те первичные документы, которые имеют все обязательные реквизиты.

Обязательные реквизиты учетного документа можно разделить на три группы: информационные, правовые (удостоверяющие) и стоимостные.

Информационные реквизиты документа – это информация о факте хозяйственной жизни в разрезе вида и (или) источников образования имущества. Данная группа реквизитов содержит сущностную информацию о совершенной хозяйственной операции.

К группе информационных реквизитов относится четвертый обязательный реквизит, предусмотренный законом «О бухгалтерском учете», – содержание факта хозяйственной жизни. Содержание факта хозяйственной жизни предполагает наличие информации о виде имущества и (или) источнике образования имущества, которые участвуют в хозяйственной операции. Здесь прослеживается зависимость бухгалтерского учета от хозяйственной деятельности. Как писал И.Ф. Шер: «Сама из себя она (бухгалтерия. – С.К.), как и всякая впрочем история, **не может создавать никаких документов. Она остается беспомощной и бездеятельной до тех пор, пока хозяйственная деятельность не даст ей необходимых документов, как основания для ее записей. Бухгалтерия есть и остается на службе хозяйственной деятельности; она, следовательно, подчинена последней**» [6, с. 162].

Для получения необходимой учетной информации по видам и (или) источникам образования имущества процедура сбора первичных данных должна быть надлежащим образом организована. Первичные учетные документы должны содержать информацию, необходимую для управления организацией, и исключать наличие избыточной информации. Учетная информация отвечает требованию информативности в том случае, если она содержит информационные реквизиты. Информационное требование к учетной информации, содержащейся в первичном документе, можно сформулировать следующим образом: информация, содержащаяся в первичном документе, может быть отражена в системе бухгалтерского учета только в том случае, если в этой информации представлены вид и (или) источник образования имущества, участвующего в хозяйственной операции. По поводу отражения в учете необходимой информации Я.В. Соколов пишет: «Создатель современной статистики Адольф Кетле (1796–1874) сформулировал требования, которые имеют большое значение для построения правильной системы учета. Во-первых, при обследовании должны использоваться **только безусловно необходимые сведения** (выделено мной. – С.К.); в учете часто практикуют получение сведений, без которых вполне можно обойтись, сведения на всякий случай, для архива и т.д.» [2, с. 32].

Правовые (удостоверяющие) реквизиты документа – это обязательные реквизиты бухгалтерского документа, свидетельствующие о достоверности содержащейся в нем информации.

Перечень обязательных правовых (удостоверяющих) реквизитов устанавливается законодательно или в силу сложившейся практики. В настоящий момент для подтверждения достоверности информационных реквизитов документ должен содержать следующие правовые реквизиты: наименование документа; дата составления документа; наименование экономического субъекта, составившего документ; наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события; подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц. Отсутствие или существенный дефект в первичном документе одного или нескольких реквизитов правовой группы не позволяет с полной определенностью установить достоверность содержащихся в нем инфор-

мационных реквизитов. Информационные реквизиты такого документа не могут быть отражены в системе бухгалтерского учета, так как документ не содержит всех необходимых свидетельств их достоверности.

Наличие удостоверяющих реквизитов документа является правовым требованием к учетной информации. Правовое требование к учетной информации, содержащейся в первичном документе, можно сформулировать следующим образом: для подтверждения достоверности информационных реквизитов, содержащихся в первичном документе, документ должен иметь все необходимые правовые (удостоверяющие) реквизиты.

Последняя группа реквизитов учетного документа – *стоимостные реквизиты*. К данному виду реквизитов относится величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения. В бухгалтерском учете по разным видам объектов может быть сгруппирована только стоимостная информация. Поэтому все натуральные единицы измерения должны быть переведены в единый стоимостной измеритель. Требование стоимостной оценки учетной информации может быть сформулировано следующим образом: имущественный объект отражается в системе бухгалтерского учета только при наличии надлежащей стоимостной оценки.

В настоящее время происходит существенная модификация процедуры сбора первичной учетной информации. Бумажный учетный документ постепенно вытесняется электронным документом. Бумажный носитель информации заменяется электронными средствами передачи данных. Истории бухгалтерского учета известны различные носители учетной информации: «Исторически носителями информации выступали: глиняные таблицы – кирпичи (Вавилон), папирус (Египет), веревки (Перу), воск (Греция и Рим) и т.п.» [2, с. 175]. Двойная бухгалтерия с момента своего возникновения до недавнего времени применяла преимущественно бумажный носитель информации⁵. При переходе от бумажного учетного документа к электронному, информационные и стоимостные реквизиты остаются неизменными, но происходит изменение в правовых реквизитах. В качестве основного правового реквизита электронного учетного документа выступает электронная цифровая подпись, под которой понимается реквизит электронного документа, предназначенный для защиты данного электронного документа от подделки, полученный в результате криптографического преобразования информации с использованием закрытого ключа электронной цифровой подписи и позволяющий идентифицировать владельца сертификата ключа подписи, а также установить отсутствие искажения информации в электронном документе [5, ст. 3] Наличие в электронном документе электронной цифровой подписи позволяет подтвердить достоверность информационных и стоимостных реквизитов документа и, в конечном счете, отразить учетную информацию в системе бухгалтерского учета.

⁵ На первом этапе развития процедуры таким носителем выступал Мемориал как учетный регистр, аккумулирующий первичные данные. На втором этапе – первичный документ как единичное сообщение о совершившемся факте хозяйственной жизни. И Мемориал, и первичный документ как физические носители первичной учетной информации составлялись преимущественно на бумаге.

Можно заметить, что требования к учетной информации и виды реквизитов, проставляемых на физических носителях информации, с эволюцией процедуры сбора первичных учетных данных остаются неизменными. Информационные и стоимостные реквизиты документа до настоящего времени не претерпели значительных изменений. Правовые (удостоверяющие) реквизиты документа изменяются вместе с изменением применяемых физических носителей учетной информации. Эта особенность правовых реквизитов связана с тем, что они подтверждают достоверность данных, содержащихся в первичном документе (информационных и стоимостных реквизитов). В свою очередь достоверность данных документа подтверждается посредством проставления правовых реквизитов на физическом носителе учетной информации. С изменением физического носителя информации меняются правовые (удостоверяющие) реквизиты документа. Поэтому при переходе от одного физического носителя учетной информации к другому правовое требование к информации остается неизменным, а правовые реквизиты учетного документа изменяются.

Требования информативности и стоимостной оценки составляют сущность учетной информации. Если сообщение не содержит информационных и (или) стоимостных реквизитов, такое сообщение не является бухгалтерской информацией и не может быть отражено в системе бухгалтерского учета. Если же сообщение имеет информационные и стоимостные реквизиты, но не содержит правовых реквизитов, такое сообщение, хотя и признается учетной информацией, не должно быть отражено в системе бухгалтерского учета.

Так, на первом этапе развития процедуры сбора учетной информации действовало следующее правило: «...никогда не вносят в Журнал того, о чем предварительно не была сделана запись в Мемориале» [1, с. 41]. Мемориал же как носитель учетной информации⁶ должен иметь правовые реквизиты: надпись работника бюро на первом листе и печать бюро. Таким образом, в систему бухгалтерского учета (Журнал и Главная книга) могли попадать только те информационные сообщения, которые предварительно были отражены на легальном носителе учетной информации (Мемориале). Для того чтобы эти сообщения вызывали доверие и могли служить доказательством при различных разбирательствах, физический носитель информации (Мемориал) должен иметь правовые (удостоверяющие) реквизиты. Правило отражения учетной информации в системе бухгалтерского учета на первом этапе развития процедуры сбора первичной учетной информации звучит следующим образом: данные в учетных книгах не вызывают доверия, если книги не зарегистрированы в специальном бюро. Или кратко: нет правовых реквизитов – нет хозяйственной операции.

На втором этапе действует правило В. Швайкера (1549 г.): «нет документа, нет бухгалтерской записи» [2, с. 33]. В системе бухгалтерского учета может быть отражен любой документ, имеющий информационные и стоимостные реквизиты, но подлежит отражению только тот документ, в котором информационные и стоимостные реквизиты подтверждены правовыми реквизитами. Правовые реквизиты проставляются в документе как на

⁶ Совокупность физических и организационных свойств учетной книги (регистра).

бумажном носителе информации. Правило отражения учетной информации в системе бухгалтерского учета на втором этапе развития процедуры сбора первичной учетной информации звучит следующим образом: в бухгалтерском учете подлежат отражению только надлежаще оформленные первичные учетные документы. Или кратко: нет правовых реквизитов – нет хозяйственной операции.

С появлением электронного первичного учетного документа и заменой бумажного носителя информации электронными средствами передачи данных конкретизировалось и правило отражения учетной информации в системе бухгалтерского учета: в бухгалтерском учете подлежат отражению электронные первичные учетные документы, имеющие надлежащую электронную цифровую подпись. Или кратко: нет правовых реквизитов – нет хозяйственной операции. Происходящая смена носителя учетной информации и связанная с ней модификация правовых реквизитов в первичной учетной информации, по нашему мнению указывает на то, что процедура сбора первичной учетной информации переходит на новый этап своего развития.

Таким образом, первичная учетная информация должна отвечать требованию информативности, правовому (удостоверяющему) требованию и требованию стоимостной оценки. Реализация названных требований на практике выражается в проставлении соответствующих реквизитов на физических носителях первичных документов и (или) на учетных регистрах (книгах). Содержание процедуры сбора первичной учетной информации состоит в аккумулировании учетной информации, отвечающей перечисленным требованиям, с целью последующего отражения данной информации в системе бухгалтерского учета.

Литература

1. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001. 368 с.: ил.
2. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.: ил.
3. *Соколов Я.В., Терехов А.А.* Очерки развития аудита. М.: ИД ПРЕСС, 2004. 376 с.
4. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5. Федеральный закон от 10.01.2002 № 1-ФЗ «Об электронной цифровой подписи».
6. *Шер И.Ф.* Бухгалтерия и баланс. 4-е изд. М.: Экономическая жизнь, 1926. 576 с.

Bibliography

1. *Pacholi L.* Traktat o schetah i zapisjah / Pod red. Ja.V. Sokolova. M.: Finansy i statistika, 2001. 368 p.: il.
2. *Sokolov Ja.V.* Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta. M.: Finansy i statistika, 2003. 496 p.: il.
3. *Sokolov Ja.V., Terehov A.A.* Oчерki razvitija audita. M.: ID PRESS, 2004. 376 p.
4. Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ «O buhgalterskom uchete».
5. Federal'nyj zakon ot 10.01.2002 № 1-FZ «Ob jelektronnoj cifrovoj podpisi».
6. *Sher I.F.* Buhgalterija i balans. 4-e izd. M.: Jekonomicheskaja zhizn', 1926. 576 p.