

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657

БАЛАНСОВЫЕ ТЕОРИИ КАК КЛЮЧ К ПОНИМАНИЮ ГРАНИЦ ВОЗМОЖНОСТЕЙ СОВРЕМЕННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ И МЕХАНИЗМОВ ЕЕ ВОСПРИЯТИЯ

*д-р экон. наук, проф. М.Л. ПЯТОВ, канд. экон. наук С.Н. КАРЕЛЬСКАЯ
(Санкт-Петербургский государственный университет)*

Исследуются вопросы, связанные с зависимостью информационного содержания бухгалтерской отчетности и теорий баланса, которым соответствуют применяемые в учетной практике стандарты. Определяется социальное значение бухгалтерской отчетности как информации, служащей основой принятия управленческих решений участниками рынка. Показано влияние границ возможностей методологии бухгалтерского баланса на содержание современной бухгалтерской отчетности. Процесс формирования балансовых теорий объясняется как следствие действительного развития экономических отношений в обществе. Раскрываются реальные возможности пользователей учетных данных по оценке платежеспособности и прибыльности организаций. Содержание теорий статического и динамического баланса представляется в свете проблем, связанных с восприятием бухгалтерской информации. Бухгалтерская информация рассматривается как частный случай «текста», рассматриваемого в качестве объекта современной философии. Объясняются категории «парадокс учета» и «демистификация учета», введенные в научный оборот профессором Я.В. Соколовым (1938 – 2010). Раскрывается определение методологии бухгалтерского учета как формирования суждений о реальных фактах хозяйственной жизни – суждений, вариативность которых определяет возможное содержание составляемой организациями бухгалтерской отчетности.

Роль бухгалтерской информации вчера и сегодня. Развитие экономики выдвигает новые требования к бухгалтерской отчетности, существенно усиливая ее информационную значимость в процессах принятия управленческих решений. В бизнес-среде меняется понимание характеристики достоверности бухгалтерской отчетности, размываются границы между управленческой и финансовой отчетностью, повышается роль последней в управленческом анализе финансового положения компаний. Актуальным становится понимание объективных границ информационных возможностей бухгалтерской отчетности, определяемых реализуемой методологией бухгалтерского учета. Во многом ответы на вопросы, обращаемые участниками экономической деятельности к бухгалтерской отчетности, позволяют дать балансовые теории, содержание которых раскрывает методологическое противоречие целей отчетности, как правило, определяемых как предполагающие совместную реализацию.

Осознание связи методов бухгалтерского учета с формированием окружающей нас экономической реальности далеко не ново. Например, знаменитый социолог Вернер Зомбарт (1863 – 1941) в «обыкновении разлагать мир на числа и разлагать эти числа в искусную систему прихода и расхода» видел важнейшую «составную часть капиталистического духа» и рассматривал развитие двойной бухгалтерии как важнейший фактор развития капитализма [1, с. 151 – 155].

В этой связи, говоря о бухгалтерской отчетности как информации, получаемой обществом, уместно вспомнить мысль великого экономиста Фридриха Фон Хайека (1899 – 1992), который писал о науке вообще и об экономической науке следующее: «наука есть метод установления отдельных фактов» [2, с. 34]. Из этого, в частности, следует, что теорию бухгалтерского учета необходимо рассматривать не только как науку, занимающуюся методологией отражения фактов хозяйственной жизни организаций, но и как науку, изучающую (устанавливающую) факты того, как экономическое поведение хозяйствующих субъектов зависит от получаемой и используемой (анализируемой и интерпретируемой) ими бухгалтерской информации. Таким образом, предметом теории бухгалтерского учета должна выступать его роль, роль бухгалтерской информации в современном экономическом мире и социальном мире вообще.

Восприятие учетной информации и парадоксы бухгалтерского учета. Роль бухгалтерского учета в экономике определяется восприятием бухгалтерской информации лицами, принимающими экономические решения – решения, результатом которых становится распределение хозяйственных ресурсов. Восприятие любой информации, в том числе и содержания бухгалтерской отчетности, зависит как от интеллектуальной деятельности лиц, эту информацию создающих, так и от интеллектуальной деятельности лиц, ее воспринимающих. Последняя подчинена ожиданиям (ассоциациям), которые связывает сознание воспринимающего лица с получаемыми данными. При этом возможны ситуации, когда такие ожидания (ассоциации), определяющие реакцию на получаемые данные, могут не совпадать с их дан-

ных) смысловым наполнением, определяемым («закладываемым в них») лицами, соответствующую информацию формирующими. Такого рода расхождения между содержанием бухгалтерской отчетности, определяемым учетной методологией, и восприятием ее данных пользователем учетной информации создают ситуации возникновения так называемых парадоксов бухгалтерского учета. Данная категория была введена в научный оборот профессором Я.В. Соколовым (1938 – 2010) и определялась им как логическая причина возникновения теории бухгалтерского учета [3, с. 52].

Следует отметить, что мысль о необходимости понимания парадоксов бухгалтерского учета была высказана В.Ф. Палием и Я.В. Соколовым в их работе «АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета». Они писали: «главный парадокс бухгалтерского учета состоит в том, что он должен описать (идентифицировать, измерить, вычислить) и объяснить факты хозяйственной деятельности такими, каковы они есть, независимо от чьих-либо восприятий и воздействия на них. Вместе с тем объем познания факта предопределен объемом информационного сообщения, представленного бухгалтерской проводкой. При этом факт всегда больше или равен своему описанию в информационном сообщении. Отражение факта в виде бухгалтерской проводки мы называем его концептуальной реконструкцией. Она осуществляется в соответствии с целями, выдвигаемыми теми, кто управляет хозяйственной деятельностью. Однако это не одна цель, к которой как к пределу должен стремиться бухгалтерский учет. Цели меняются, так как каждая цель должна быть адекватна функциям управления. Соответственно меняются задачи и содержание концептуальной реконструкции фактов хозяйственной деятельности» [4, с. 38 – 39].

Профессор Я.В. Соколов в своих работах последовательно развивал тему парадоксов бухгалтерского учета, самым «знаменитым» из которых стал «прибыль есть – денег нет». Он определял учетные парадоксы как «парадоксы процедуры бухгалтерского учета» [5, с. 65].

Однако большая часть выделенных парадоксальных ситуаций, в том числе и «прибыль есть – денег нет» имеет совершенно исчерпывающее объяснение с точки зрения методологии бухгалтерского учета. Этот факт часто не принимается во внимание при формулировке определенных «обвинений» в сторону учетной методологии, особенно провоцируемых финансовым кризисом 2008 – 2010 годов. Так, например, член-корреспондент РАН И.И. Елисеева отмечает: «в реформировании бухгалтерского учета считаю необходимым восстановление принципа консерватизма в признании доходов: не по передаче права собственности, а по оплате, иначе всегда будет риск образования “мыльных пузырей” и могут быть такие парадоксальные ситуации, что высокорентабельное предприятие окажется банкротом и т.д. Это замечание существенно противоречит МСФО, но и на Западе эта норма подвергается критике, поскольку она ответственна за возникновение кризисных явлений» [6, с. 47]. На самом деле высокорентабельное (фактически) предприятие не может оказаться банкротом, но пользователь отчетности может воспринять информацию о фирме, находящейся на пути к банкротству, как данные об успешной компании.

Теории баланса и содержание бухгалтерской отчетности. Во многом «обвинения» в сторону учетной методологии, связанные с последним экономическим кризисом, заключаются в чрезмерном «забвении» реализуемыми в современной экономической практике стандартами положений теории статического баланса.

В России в конце XX – начале XXI века наиболее полно тематика балансовых теорий нашла отражение в работах профессора Я.В. Соколова, среди которых особо следует выделить книги: «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» (М.: «ЮНИТИ», 1996); «Основы теории бухгалтерского учета» (М.: «Финансы и статистика», 2000); «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» (М.: «Магистр», 2010).

Однако если обратиться к современной европейской литературе по бухгалтерскому учету, взяв в качестве примера даже те издания, которые в последние годы были переведены на русский язык и изданы в России, видно, что тема теорий баланса излагается как одна из основ бухгалтерского учета – комплекс вопросов, рассмотрение которых необходимо при изучении бухгалтерии. Здесь можно назвать учебник Й. Бетге «Балансоведение» (М.: «Бухгалтерский учет», 2000), учебник Х. Ширенбека «Экономика предприятия» (СПб.: «Питер», 2005), а также известные монографии Ж. Ришара «Бухгалтерский учет: теория и практика» (М.: «Финансы и статистика», 2000) и Ф. Обербринкманна «Современное понимание бухгалтерского баланса» (М.: «Финансы и статистика», 2003). Необходимо, однако, отметить, что все названные работы относятся к континентально-европейской школе учета.

Таким образом, балансовые теории рассматриваются как основа современной бухгалтерской методологии.

Говоря о содержании теорий баланса, прежде всего необходимо учитывать, что интересы различных групп лиц-пользователей бухгалтерской информации не одинаковы, часто объективно противоречивы (конфликтны). Их (интересов, т.е. информационных потребностей) содержание зависит от предмета заинтересованности конкретных пользователей в деятельности фирмы. Так, кредиторов в первую очередь интересует возврат долга, инвесторов – прибыльность и т.п. Элементы бухгалтерской отчетности, такие как активы, пассивы, доходы, расходы, прибыль и т.п., характеризуют различные составляющие общей картины финансового положения отчитывающегося предприятия. Но видение этой картины с точки зрения различных пользователей отчетности предполагает различные подходы к тому, как пони-

мать, как определять, и что не менее важно, как оценивать элементы отчетности, складывающиеся в единую картину финансового положения фирмы. Для каждого пользователя эта картина «своя». Так, например, если кредитора интересует возможность оценить перспективы выплаты долга, то главная возможность, которую должна предоставить ему отчетность, – это сопоставить имеющиеся у фирмы долги с их обеспечением. Следовательно, для него (кредитора) пассивы – это долги фирмы, а активы – это то имущество, которое может служить обеспечением таких долгов.

Инвестору, как мы отметили выше, интересна эффективность работы компании. В бухгалтерском учете «индикатором» такой эффективности выступает прибыль. Прибыль следует сопоставить с объемом вовлеченных в процесс ее «зарабатывания» ресурсов – активов. И, следовательно, в этом случае, то есть с точки зрения инвестора, оценивающего рентабельность работы предприятия, активы необходимо понимать уже несколько иначе. Это прежде всего экономические ресурсы, использование которых приносит фирме доходы, формирующие прибыль. Очевидно, что не всегда ресурсы, используемые фирмой в доходобразующей деятельности, – это имущество, которым можно «расплатиться» по ее долгам. Например, мы можем получать доходы от использования арендованных основных средств, но не можем, продав их, погасить свои долги перед кредиторами.

Развитие теорий баланса – это реализация на практике различных вариантов «ответа» на «вопросы» участников экономических отношений. Однако восприятие бухгалтерской отчетности ее пользователями сегодня и отчасти «дефекты» такого восприятия объясняются определенным «историческим опытом» экономического сообщества, «накопленным» за период развития современной учетной методологии.

Балансовые теории как отражение ожиданий пользователей учетной информации. Важно обратить внимание на возможные расхождения содержания данных отчетности, которое определяется методологией бухгалтерского учета, с ожиданиями, которые формируют данные отчетности у ее пользователей. Связаны такие расхождения не только и не столько с недостатком учетных знаний у пользователей бухгалтерской информации. Причины гораздо глубже. Причины в возможном расхождении между развитием методологии учета и традициями использования данных отчетности на практике. Примером является в первую очередь практика реализации известных теорий статического и динамического баланса. Как отмечает Ж. Ришар, статический бухгалтерский учет создавался постепенно с XIII по XIX век. Это творение юристов, специализирующихся на торговом (коммерческом) праве, в частности на вопросах банкротства или купцов, находящихся под влиянием этих юристов. Чтобы понять – пишет Ришар – «бухгалтерскую философию» этих видных юристов, в частности юристов времен промышленной революции, нужно принять во внимание те обстоятельства, в которых они жили, их культуру. А эти обстоятельства были отмечены очень сильным предубеждением по отношению к торговцу, который оказывался банкротом. Классическое представление о выбитой скамейке (*banca rotta*) из-под неудачливого торговца, который не может оплатить свои долги, является не только символом, но соответствует реальности той эпохи: банкроту не прощалось ничего. Очень часто он просто исключался из общества коммерсантов [7, с. 45].

Основой культуры этих правоведов – отмечает Ришар – была культура римского права, согласно которому предприятие может использовать прибыль (или распределить убытки) только в случае его настоящей или предполагаемой ликвидации. Иными словами, по мнению Ришара, «в культурной и социальной среде, в которой живут правоведы, есть и исчезновения, и смерть, и ликвидация», поэтому их «идея состоит в том, чтобы активы обанкротившегося коммерсанта были достаточными для покрытия его долгов и возмещения взятых кредитов» и «знание римского и коммерческого права позволило им создать практику, а затем и теорию статического бухгалтерского учета» [7]. Здесь не случайным является тот факт, что Г.В. Симон написал свою знаменитую монографию по балансовому праву, основываясь на Общем Торговом кодексе Германии, будучи на момент ее написания известным берлинским адвокатом [8, с. 10].

Таким образом, теория статического баланса – это результат осмысления весьма продолжительного периода практики оценки финансового положения предприятий посредством бухгалтерской методологии. Основой самой этой практики и ее оценки, и осмысления послужила юридическая культура римского права, предполагающая обеспечение правовой стабильности гражданского оборота через минимизацию фактов кредитной несостоятельности и банкротства. Одна из основных идей римского права, согласно Ришару, состоит в том, что «предприятие может использовать прибыль (или распределить убытки) только в случае его настоящей или предполагаемой ликвидации» [7, с. 45]. Сегодня такой подход может показаться нам несколько архаичным, однако именно он с наибольшим реализмом отражает действительное положение дел. Открывая фирму, собственники вкладывают в нее определенные средства. Работа любой фирмы конечна. Фирма – это предприятие, то есть предпринятое собственниками дело. Когда это дело будет завершено, тогда и будет понятно, прибавилось в результате его осуществления у собственников имущества или нет или, наоборот, ценностей у хозяев фирмы стало меньше, то есть они понесли убытки от работы фирмы. На это обстоятельство, говоря о парадоксах бухгалтерского учета, указывал Я.В. Соколов, отмечая, что «прибыль, исчисленная за все время существования фирмы (с момента основания до ликвидации), не может быть равна сумме прибылей, исчисленных за каждый отчетный период [5, с. 75]. В данном случае –

продолжает Соколов – надо принять во внимание, что подлинная величина прибыли, полученная с момента возникновения фирмы до ее ликвидации, определяется как разность между полученным и вложенным капиталом [5, с. 75].

Эта концепция гиперконсерватизма «будет воспринята большинством юристов современной эпохи» [7, с. 44]. Практика развивалась своеобразно. Здесь, как пишет Ришар, начиная с XVI – XVII веков, а может быть и раньше, юристы столкнулись с серьезным противоречием. С одной стороны, им приходилось констатировать, что предприятия, в отличие от того, что имело место во времена римского права или венецианских мореходов, все более и более продлевают свою деятельность, и что их собственники не забывают выплачивать себе, по крайней мере, часть прибыли, не дожидаясь ликвидации фирмы. С другой стороны, согласно идеям римского права, они понимали, что результат существования фирмы не может быть подведен до момента полного закрытия предприятия (и обеспечения покрытия его долгов). Разрешение данного противоречия было найдено в практике периодической фиктивной ликвидации предприятий. Принцип ее осуществления состоял в следующем: через заданные интервалы времени (с XVI века в качестве интервала обычно берется год, в дальнейшем применялись более сжатые сроки) проводится инвентаризация активов коммерсанта. Эти активы оценивались исходя из предположения (допущения) их возможной продажи. Затем полученная величина оценки активов уменьшается на величину имеющейся у предприятия кредиторской задолженности. Таким образом, получалась величина «чистых активов» фирмы, которая сравнивалась с суммой оценки чистых активов предыдущего периода. Разность между ними давала оценку результата работы фирмы за рассматриваемый период [7, с. 46]. Можно говорить о том, что такой подход к исчислению прибыли представляет собой своеобразную реализацию идеи поддержания капитала. Здесь также прибыль – это тот объем средств, который собственники могут изъять из оборота фирмы, не ухудшив положение ее дел по сравнению с существовавшим на начало оцениваемого периода. Однако единственным принимаемым во внимание критерием оценки такого положения дел здесь выступает платежеспособность компании.

Теория динамического баланса как переход к трактовке хозяйственной жизни с помощью относительных категорий. Развивавшаяся многие десятилетия экономическая практика сформировала, таким образом, определенное восприятие данных бухгалтерского баланса и ассоциации лиц, пользующихся данными бухгалтерского учета, не успели измениться так же быстро, как изменилась методология учета, в первую очередь под влиянием идей динамической балансовой теории Э. Шмаленбаха (1873 – 1955). Активы балансов демонстрировали величины капитализированных расходов, а пользователи видели в них подлежащие реализации ценности, прибыль – результат распределения капитализированных затрат по отчетным периодам, а пользователи – прирост денежной массы.

Категории, с помощью которых бухгалтерский учет объясняет экономическую реальность любой компании, условно можно разделить на естественные и искусственные. Первые всегда в той или иной степени соответствуют реальной хозяйственной жизни, ее реальным фактам. Это наличие и движение (распределение) имущества фирмы, ее ресурсов, экономических благ, представляемые в бухгалтерской отчетности посредством категорий активы и обязательства.

Эти категории с некоторой объективно присущей процессу получения любой информации степени условности отражают то, что есть на самом деле. Так, например, на завод привозят материалы, из которых будет производиться продукция. Это совершенно реальный факт хозяйственной жизни. Он состоит в том, что поставители собственников двух фирм заключили договор поставки, согласно которому одна фирма обязалась продать, а другая купить определенные ценности. Эти ценности привезли на склад покупателя. Таким образом, обязательство продавца было исполнено. Эти ценности имеют совершенно конкретную физическую форму. При желании их можно увидеть и до них можно дотронуться. Они лежат на складе, за них несет материальную ответственность кладовщик. Фирма-покупатель заплатит фирме-поставщику деньги согласно условиям заключенного договора поставки. Эти деньги будут перечислены на счет поставщика безналичным платежом, то есть путем банковских записей. Однако их можно будет превратить в наличность.

Заключенная сделка, поставка материалов, сами материалы, платеж, деньги – это реальные факты. Соответствующие им в бухгалтерском учете категории с этой точки зрения могут быть названы естественными. Им соответствуют факты хозяйственной реальности. Исторически в бухгалтерском учете представление положения дел компании в таких естественных категориях осуществляется посредством инвентаря – перечня имущества (активов) и долгов (обязательств) фирмы. При этом и с точки зрения права (что очевидно), и с точки зрения экономики (что несколько условно) обязательства перед организацией (дебиторскую задолженность) тоже можно рассматривать как реальные ценности (активы), по которым в недалеком будущем фирма получит деньги или иное имущество или долг можно продать – это сделка цессии.

Переход от инвентаря к балансу в его (баланса) современном понимании становится возможным после «подстановки» в инвентарь совершенно искусственной величины «собственного капитала», дела-

ющей возможным и логически оправданным балансовое равенство. Эта новация делает возможным объяснение отдельных фактов хозяйственной жизни и результатов работы фирмы в целом через категории доходы, расходы и прибыль (убыток) – финансовый результат. Эти понятия фактически представляют собой суждение бухгалтеров о хозяйственной реальности и бухгалтерские записи, подчиненные раскрытию данных категорий, начинают отражать, соответственно, не саму хозяйственную реальность, а именно суждение о ней.

В реальной жизни нет ни доходов, ни расходов, ни тем более прибыли. Есть совсем иные факты – получили или потратили деньги, из досок сколотили столы и стулья, испортились товары, построили здание, имущества стало меньше или больше в сравнении с определенной «точкой отсчета» и т.п. Но оценка, интерпретация таких событий требуют постепенного перехода от констатации реальности к рассуждению о ее значении, формирования суждения о ней – суждения, высказываемого с помощью уже искусственных, упрощенно говоря, «придуманных» категорий. И вот поступление денег мы начинаем называть доходом, их выплату – расходом, разность между доходами и расходами – прибылью. Казалось бы, все очевидно – мы рассказываем о происходящем на языке экономики, однако искусственность используемых нами понятий отрывает наши рассуждения от объективной реальности. И чем дальше развивается методология бухгалтерского учета, тем пропасть между реальностью и учетными данными о ней становится все шире.

В кассу поступили деньги, их стало больше, их можно потратить, на них можно что-то купить, сегодня можно купить больше, завтра – меньше, реже – наоборот. Это реальность.

Поступившие в кассу деньги – это доход. Данное утверждение уже весьма сомнительно. Может быть, мы получили аванс. Мы еще ничего не сделали для нашего заказчика. А он уже нам заплатил. Это, конечно, хорошо. Но доход ли это? Ведь если мы не выполним обязательств, у нас будут одни расходы, может быть большие, чем фактически получено денег. Однако их уже можно тратить. Или, может быть, мы получили кредит. С одной стороны, мы взяли кредит на конкретные цели, на приобретение каких-то благ. Теперь мы их купим, возросли наши возможности, можно говорить о доходе. Однако, с другой стороны, кредит нужно будет вернуть, да еще и с процентами. Есть ли здесь доход, скорее это расходы.

Допустим, мы потратили деньги. Это расходы. Но теперь, возможно, мы уже предоставили заем. По нему нам будут выплачивать проценты, а затем вернут и всю сумму. Значит, у нас – доходы. Мы купили оборудование – станки для производства. Потратили деньги. Расходы. Но, во-первых, станки при желании можно продать, и, может быть, даже дороже, чем они были куплены. Значит, у нас нет расходов, хотя теперь нет и денег. Во-вторых, станки мы будем использовать, они принесут нам выручку – доходы. И, значит, у нас просто новое имущество: были деньги – стали станки, да еще и будущие доходы.

И тогда что такое прибыль? Как определить разницу между доходами и расходами, когда не понятно, что это такое? Не ясно!

Первым шагом на пути мистификации экономической реальности бухгалтерами стало распространение практики оценки хозяйственных фактов в деньгах. Сегодня это центральный принцип бухгалтерского учета – принцип денежной оценки, или квантификации, и положения бухгалтерского законодательства. Согласно этому принципу, отмечал Я.В. Соколов, «зарегистрированный и идентифицированный по времени факт должен быть исчислен», то есть количественно измерен [5, с. 37]. Однако, как бы не измеряли факты хозяйственной жизни, – писал он – как бы не стремились к точности, в силу всегда вступает принцип относительности, приводящий к тому, что все данные, входящие в систему учета, носят не абсолютно точный, а условно точный характер.

Так, реальность состоит, например, в том, что мы, потратив миллион рублей, купили тысячу мешков с мукой. Но мешки (или килограммы) нельзя складывать с рублями. Нам нужен единый измеритель. Им в бухгалтерском учете служат деньги.

Мешки с мукой, завезенные в пекарню, бухгалтер квалифицирует как материалы. Это тоже большая условность. Может быть, мы действительно будем выпекать из этой муки вкусный хлеб – нашу продукцию. Однако часть муки может испортиться, и уже никогда не стать материалами. Мы можем решить, что закупили излишнее количество муки, и часть ее перепродать, значит, это уже товары. Следовательно, квалификация муки как объекта учета – вида активов нашей фирмы – будет весьма условной, но еще более условной будет ее оценка.

Мы заплатили поставщикам миллион рублей. Это цена партии нашей муки, определенная условиями заключенного нами договора поставки. Казалось бы, все очевидно. Бухгалтер должен сделать запись по дебету счета «Материалы» на сумму в миллион рублей. Вместе с тем это совершенно не очевидно.

Допустим, купив некоторое время назад эту муку за миллион, мы составляем баланс. Как нам оценить данный актив? Можно в миллион, то есть по себестоимости или историческим ценам. Сумма денежных средств, потраченная фирмой на приобретение имущества, и будет в этом случае служить основой его оценки. Однако, что нам эта оценка может сказать?

Наша бухгалтерская отчетность интересна различным группам связанных с деятельностью нашей фирмы лиц. У пользователей отчетности различные интересы или, иными словами, информационные запросы к нашей бухгалтерской отчетности. Так, например, кредиторам необходимо оценить степень обеспеченности существующих у организации обязательств перед сторонними лицами (кредиторской задолженности) принадлежащим ей на праве собственности имуществом. Кредиторам важна информация о платежеспособности фирмы.

Чтобы узнать то, насколько долги фирмы обеспечены ее имуществом, необходимо понять, за сколько эти активы можно продать. В нашем случае мы купили муку за миллион, а сегодня, на момент составления баланса, она стоит уже полтора миллиона или, наоборот, только семьсот тысяч. Так себестоимость или цена приобретения (историческая оценка) становится бесполезной.

Здесь возможны возражения. Та сумма, которую мы заплатили поставщикам муки, – это наши расходы. Как коммерческая фирма мы понесли эти расходы с одной единственной целью – получить с их помощью доходы, то есть выручку от продажи выпекаемого из муки хлеба, и если доходы превысят расходы – получить прибыль. Следовательно, мука как наши активы должна рассматриваться не как обеспечение долгов перед кредиторами, но как понесенные и временно капитализированные (показываемые в активе) расходы. Таким образом, не нужно показывать то, за сколько мы эту муку можем продать, ведь мы не собираемся этого делать.

Однако и в этом случае не все так очевидно. Идея определения активов фирмы как ее капитализированных расходов подчинена задаче исчисления прибыли. Но что такое прибыль – разность между полученными и потраченными суммами денег, или показатель, свидетельствующий о том, что собственники фирмы могут или получить дивиденды, то есть изъять у фирмы часть имущества, не навредив при этом работе компании, или расширить масштабы ее работы, реинвестировав заработанное? Если мы придерживаемся второй точки зрения, а такое решение нам подсказывает развитие экономического знания как минимум за последние двести лет, то, говоря о расходах, мы будем интересоваться не тем, сколько мы потратили вчера, и даже не тем, сколько мы тратим сегодня, а тем, сколько придется тратить завтра.

Так, в нашем случае мы потратили на приобретение муки миллион. Однако цены растут, и если мы будем продолжать печь и продавать хлеб, то завтра мы должны будем заплатить за такое же количество муки уже не миллион, а, предположим, миллион двести тысяч. Это так называемые восстановительные цены наших активов.

Может быть, в наши планы входит увеличение качества продукции, и мы будем вместо муки первого сорта покупать уже муку высшего сорта. И, следовательно, восстановительные цены наших материалов составят уже не миллион двести, а, предположим, миллион триста тысяч. И это уже совершенно иные варианты денежной оценки.

Даже если мы будем настаивать на необходимости оценивать расходы в исторических ценах, у нас также могут возникнуть дополнительные вопросы к этому варианту оценки активов. Предположим, в целом наши мешки муки обошлись нам в миллион, но мы закупили их несколькими партиями, а цены менялись, или мы приобретали муку у разных поставщиков. Какую из закупочных цен следует выбрать основой оценки наших активов, и как в таком случае считать прибыль?

И здесь есть еще более интересный вопрос. Приобретая активы, мы понесли расходы. Как уже было сказано, цель этих расходов – обеспечить компании получение доходов, и очень важно, что сегодня в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) потенциальная доходность – это главный критерий признания активов в бухгалтерском учете. Таким образом, возможно и денежная оценка имущества фирмы должна основываться не на тех суммах, которые были, будут или могут быть потрачены компанией на их приобретение, а, наоборот, на величинах, связанных с их (активов) использованием в работе фирмы, будущих ее доходах?

В приведенных нами рассуждениях прослеживается еще одна очень важная мысль. Составляя бухгалтерскую отчетность, мы можем рассказать заинтересованным лицам либо о том, насколько фирма способна расплачиваться по своим долгам, либо о том, насколько прибыльна ее деятельность. Эти задачи отчетности требуют совершенно разных взглядов на факты хозяйственной жизни компании. Объединить эти данные в одном бухгалтерском балансе не получается. И в теории бухгалтерского учета решение первой задачи осуществляется в рамках статического баланса, а второй – баланса динамического. Практика представляет собой не всегда удачный компромисс.

Демистификация учета как возможность понимания учетной информации. Развитие бухгалтерского учета в XX веке – это путь последовательных побед идей динамического баланса над балансом статическим, то есть все больший переход к объяснению положения дел в составляющих отчетность организациях с помощью категорий доходы и расходы. Мы обозначили связанные с этим некоторые вопросы денежной оценки хозяйственных фактов, однако не менее важен вопрос о том, в какой момент мы можем говорить о том, что доход получен, а расход понесен, то есть говоря современным бухгалтерским языком – вопрос о признании доходов и расходов. И это новый виток бухгалтерских условностей.

Таким образом, содержание отчетности понимается не через определившую его методологию бухгалтерского учета, а через, согласно Ж. Дерриде (1930 – 2004), «предисловие» к ней, «предписывающее» пользователю ложное ее восприятие и лишаящее его возможности воспринимать данные «без предварительных рефлексий», заданных уже существующими и в действительности не связанными с получаемой информацией ожиданиями [9, с. 26, 34].

Подход к преодолению дефектов восприятия учетной информации пользователями данных бухгалтерского учета Я.В. Соколов определил как метод демистификации учетной информации, вслед за И.П. Павловым (1849 – 1936), полагая, что необходимым качеством работы с данными бухгалтерской отчетности должно являться «стремление мысли прийти в непосредственное общение с действительностью, минуя все перегородки и сигналы, которые стоят между действительностью и познающим умом» [10, с. 114]. Так, например, очевидно, что бухгалтеры уже давно исчисляют прибыль без всякой связи с денежными потоками. Отсюда, как мы уже отмечали выше, и складывается парадокс «прибыль есть – денег нет». Это не парадокс учета, это не парадокс бухгалтерской методологии, это парадокс восприятия бухгалтерской информации ее пользователями. И здесь на помощь должна прийти демистификация учета, в необходимости которой был убежден Я.В. Соколов. «Учет, – писал он, – представляет собой текст, изложенный на специальном профессиональном языке, и одна из важнейших задач любого человека, который пытается в нем разобраться, заключается в необходимости “снять шелуху” слов и обнажить смысл» [11, с. 184].

В заключение подчеркнем, что понимание данных учета и механизмы восприятия учетной информации – чрезвычайно важный предмет исследования экономической науки. Изучение феномена восприятия бухгалтерской информации – область, в которой еще многое предстоит сделать.

ЛИТЕРАТУРА

1. Зомбарт, В. Буржуа: Этюды по истории духовного развития современного экономического человека / В. Зомбарт; пер. с нем. – М.: ТЕРРА-Книжный клуб, 2009.
2. Хайек, Ф. Право, законодательство и свобода / Ф. Хайек. – М.: ИРИСЕН, 2006.
3. Соколов, Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991.
4. Палий, В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981.
5. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000.
6. Елисеева, И.И. Реструктурирование экономики: ресурсы и механизмы / И.И. Елисеева // Реструктурирование экономики: ресурсы и механизмы: материалы междунар. науч.-практ. конф., Санкт-Петербург, 25 – 27 янв. 2010 г. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2010. – С. 45 – 47.
7. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар. – М.: Финансы и статистика, 2000.
8. Бетге, Й. Балансоведение / Й. Бетге. – М.: Бухгалтерский учет, 2000.
9. Деррида, Ж. Дессиминация / Ж. Деррида. – Екатеринбург, 2007.
10. Павлов, И.П. Рефлекс свободы / И.П. Павлов. – СПб.: Питер, 2001.
11. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, 2010.

Поступила 02.02.2011

BALANCE THEORIES AS THE KEY TO UNDERSTANDING OF LIMITS OF POSSIBILITIES OF THE MODERN ACCOUNTING REPORTING AND MECHANISMS OF ITS PERCEPTION

M. PYATOV, S. KARELSKAYA

Article is devoted the questions connected with dependence of the accounting reporting information and balance theories which correspond standards applied in practice. Social value of the accounting reporting, as the information forming a basis for making of management decisions by participants of the market is defined. In article influence of limits of accounting balance methodology on the maintenance of the modern accounting reporting is shown. Process formation of balance theories discusses as the real development of economic relations in a society. Real possibilities of the reporting data users reveal according to solvency and profitability of the organisations. The contents of static and dynamic balance theories is represented in the light of the problems connected with perception of the accounting information. The accounting information is considered as a special case of the «text» considered as object of modern philosophy. Categories «The accounting paradox» and «The accounting demistification» entered by professor Y.V. Sokolov (1938 – 2010) explain. Definition of accounting methodology as formations of judgments about the real facts of an economic life reveals. The variability of judgments defines the possible contents of the accounting reporting prepare by the organisations.