

УДК 657

ОБЕСПЕЧЕНИЕ НЕЙТРАЛЬНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ

д-р экон. наук, проф. В.Я. СОКОЛОВ

(Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов)

Принцип нейтральности предполагает, что бухгалтерская информация должна быть объективной по содержанию и независимой от интересов пользователей по форме. Реализация принципа на практике не может быть полной в силу того, что сами люди, которые ведут учет, не отделены от информации, а следовательно, не нейтральны. В статье рассматриваются основные причины нарушения принципа нейтральности: числовые и лингвистические. К причинам искажения числовой информации относятся: переоценка, фиктивные активы, фиктивные пассивы, учетные результаты, учетная политика, нормативное регулирование. Лингвистические причины включают различие в восприятии терминов в разных культурно-языковых группах, саму конструкцию терминов и использование обыденной лексики в бухгалтерском учете и отчетности.

Интересы пользователей бухгалтерской информации различны. Собственники заинтересованы в неуклонном росте своего капитала, кредиторы – в платежеспособности, рабочие и служащие – в хорошей заработной плате, государство – в налогооблагаемой прибыли и т.д. Отчетность же едина, ее содержание не может целиком и полностью подчиняться интересам какого-то одного пользователя. Об этом писал А.П. Рудановский, предполагая некое позитивное решение: «Важнейший момент в хозяйственной организации – противоположение интересов, который так рельефно очерчен у Беста, возможно привести в связь с общим принципом всякой организации, каковым я считаю принцип разделения функций. В области государственного строя принцип разделения функций выдвинут Монтескье и формулирован в общеизвестном положении разделения власти на законодательную, исполнительную и судебную власть. Исходя из указанного Беста важнейшего момента организации – противоположения интересов, и считая это противоположение интересов следствием принципа разделения функций, я, по аналогии с положением Монтескье, делю функции хозяйственной организации на функции распорядительные, отвечающие в области хозяйственных отношений – законодательным функциям, затем функции исполнительные и, наконец, функции счетные, отвечающие, по моему мнению, в области тех же хозяйственных отношений, – функциям судебным, ибо последние функции суть контрольные и ревизионные, т.е. характеризуются теми же свойствами, что и счетные функции» [1, с. XXII]. Компромисс между интересами пользователей был достигнут путем введения принципа нейтральности. Его содержание в общем виде можно сформулировать так: бухгалтерская информация должна быть объективной по содержанию и независимой от интересов пользователей по форме. В русских стандартах учета он сформулирован следующим образом: «При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения предопределенных результатов или последствий» [2, п. 7].

Однако абсолютная нейтральность возможна только теоретически, на практике же достичь ее нельзя, например, активом могут быть признаны только те ценности, благодаря которым у организации возникает доход. Однако на практике бывает очень трудно определить, какая вещь приносит (или принесет в будущем) доход, а какая – нет. Также бывает сложно, а иногда и невозможно решить, какие виды дебиторской задолженности и когда будут погашены, какова вероятность погашения вообще.

Действия пользователей отчетности и их ближайшие намерения также влияют на ее объективность, в частности:

- акционеры могут увеличивать дивиденды, развивать бизнес, частично или полностью его ликвидировать;
- кредиторы могут предоставить новые займы, истребовать платежи;
- дебиторы могут погашать задолженность либо пролонгировать ее;
- рабочие и служащие могут продолжать работу или начать забастовку;
- налоговые органы могут проводить проверку, а могут и отложить ее.

Тем самым вариативность интересов пользователей и непредсказуемость их решений крайне затрудняют проведение в жизнь принципа нейтральности бухгалтерской информации.

Выясним, насколько выполняется или по объективным причинам не выполняется на практике принцип нейтральности, для чего рассмотрим **четыре группы учетных объектов**.

Принцип нейтральности прежде всего нарушается при переоценках активов. Переоценки проводятся по совершенно разным и несопоставимым принципам. Для экспертной оценки приглашаются

оценщики – риэлтеры, аудиторы, которые дают заключение о «реальной» стоимости активов, но зачастую степень «реальности» представляет компромисс между представлениями экспертов и их клиентов. Уполномоченный государственный орган утверждает величину коэффициентов, и бухгалтеры чисто механически, не задумываясь о реальности результата, умножают старые величины на новые коэффициенты, получая в итоге условные числа, выдаваемые за правильную оценку. Договорные цены возникают при внесении активов в уставный капитал. Учредители получили право по своему усмотрению устанавливать ту оценку, которую они считают реальной. При бартерных сделках устанавливается якобы рыночная цена в денежной форме, но администрация имеет средства для манипулирования ее величиной. Если к этому прибавить общее правило, согласно которому активы должны показываться по себестоимости, то вместо единой логически обоснованной оценки, мы получаем несопоставимые цены, и показатели актива теряют смысл.

Обилие оценок, разрушая принцип нейтральности, приводит к крайне нежелательным последствиям:

- если пересчитать в твердую валюту активы большинства российских организаций, то окажется, что их стоимость по сравнению с советским периодом даже возросла. Очевидно, что это неверно, так как предельная полезность активов резко снизилась;

- если стоимость активов оказалась завышенной, то вследствие двойной записи автоматически оказались завышенными и стоимостные оценки пассивов. Этот «прирост» образует так называемые «фиктивные пассивы», за которыми скрываются вполне реальные убытки.

Надо заметить, что чем крупнее организация, тем сильнее на показателях баланса сказывается негативное влияние этого фактора.

Вторую группу, подверженную искажениям, составляют так называемые «фиктивные активы».

Дебиторская задолженность почти во всех российских организациях завышена, поскольку в настоящее время игнорируется продекларированный в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) принцип осмотрительности, согласно которому следует исключать из дебиторской задолженности величину спорных и безнадежных долгов. Денежные средства на расчетных и текущих счетах в проблемных банках показывают как полноценный актив. Но если банк задерживает платежи, обанкротился или близок к этому, то складывать остатки денежных средств на таких банковских счетах с действительно полноценными активами недопустимо. Неликвидные оборотные средства – это ненужное организации имущество, числящееся на балансе как полноценный актив. Например, неликвидные запасы материалов в промышленности и товаров в торговле – очевидные убытки, но тем не менее их включают в актив баланса. Финансовые вложения часто показывают как полноценные активы, однако в их составе мы можем встретить вложения в организации, от которых вряд ли когда-нибудь будет прибыль. Особенно это заметно на примере учета ценных бумаг. Большинство из них числятся на балансе по номинальной стоимости, в то время как их реальная стоимость зачастую близка или равна нулю. Согласно правилам бухгалтерского учета разность между номиналом и текущей стоимостью ценных бумаг должна быть списана на убытки, однако подавляющее большинство бухгалтеров это не делают, а сами нормативные положения не содержат описания порядка расчета такого резерва. Расходы, уменьшающие налогообложение, которые реально несут организации, капитализируются, т.е. включаются в актив баланса. Среди таковых мы должны прежде всего выделить расходы, которые возникают во время остановок производства. Эта существенная часть потерь попадает в состав себестоимости готовой продукции.

Третья группа учетных объектов представлена «фиктивными пассивами». Они искажают бухгалтерскую отчетность не меньше, чем «фиктивные активы». Санкции, вытекающие из договоров или наложенные судом, арбитражем и административными органами, согласно принципу начисления должны быть отражены в момент добровольного признания предприятием задолженности или в момент решения суда. Часто такая задолженность достигает астрономических величин, и к такому положению все привыкли. Однако с уверенностью можно сказать, что такая кредиторская задолженность никогда не будет погашена, ибо она будет списана или реструктурирована. Такая задолженность показывается в балансе и ухудшает показатели ликвидности и платежеспособности. Когда ее списывают, она искажает финансовые результаты.

Четвертая группа учетных объектов – финансовые результаты. Расходы отражаются в искаженном объеме. Как правило, все налогоплательщики стараются их увеличить, и вместо расходов подлинных мы получаем расходы мнимые. Потери, связанные с начислением кредиторской задолженности, например, по штрафам и другим санкциям, которые никогда не будут погашены, искусственно увеличивают дебет счетов финансовых результатов. Резервирование расходов и формирование фондов позволяет «создавать» расходы там, где их нет, или же искусственно преувеличивать возможные потери. Списание расходов за счет многочисленных резервов и фондов подменяет права собственников-акционеров, ибо такие операции представляют собой один из элементов распределения прибыли. Таким образом, администрация и в значительной степени главный бухгалтер узурпируют чужие права.

Пятая группа искажений возникает от выбора бухгалтерской методологии в учетной политике или в нормативных документах. Так, трактуя косвенные расходы как понесенные за определенный отчетный период, их декапитализируют, уменьшая прибыль текущего периода, наоборот, капитализируя их по счету основного производства, бухгалтер увеличивает прибыль акционеров. Точно также сказанное предполагает выбор методов учета амортизации, переоценки основных средств, оценки запасов и резервирования.

Отступление от принципа нейтральности становится особенно выпуклым при рассмотрении нормативных документов.

К примеру, в результате инвентаризации выявлены излишки ценностей. Их надо оприходовать. Следовательно, вопроса о том, какой счет следует дебетовать, не возникает. Но вот какой счет необходимо кредитовать – это зависит от силы сторон:

- когда государство выступает как решающая сила, кредитуют счет Расчеты с бюджетом, и государство забирает все;

- когда государство слабее собственников, кредитуют счета Нераспределенной прибыли или Дополнительного капитала, и теперь все забирают собственники;

- когда государство вновь набирает силы, кредитуют счет Прибылей и убытков, т.е. власть как бы говорит: надо делиться, и удерживает в свою пользу часть этого излишка;

- наконец, когда люди готовы к компромиссу, они кредитуют счет Доходы будущих периодов, собственник делится с казной, что растягивает по годам свои платежи.

Перечисленные проблемы свидетельствуют о необходимости совершенствования сложившейся методологии бухгалтерского учета. Эта работа прежде всего должна начинаться с приведения к более реальным и сопоставимым оценкам показателей бухгалтерской отчетности. Только тогда можно будет добиться не формального провозглашения, а действительной реализации принципа нейтральности, когда методология учета будет равноудалена от интересов лиц, участвующих в хозяйственных процессах, только в этом случае бухгалтерский учет можно будет считать достоверным.

Бухгалтерская информация не сводится к показателям, числовым данным. Большая ее часть – описательная поясняющая – использует язык как специальную терминологию и как обыденную речь, и на них также распространяется требование нейтральности.

Каждый бухгалтерский термин – знак, и он должен четко ориентировать пользователей в делах, связанных с хозяйственной жизнью организаций. Выбирая термин или словосочетание, надо помнить о последствиях, учитывать, что каждый термин есть взаимодействие трех факторов: культурного контекста, современных обстоятельств и индивидуальной мотивации лиц, использующих данный термин. Искажение отчетности, например, такое, которое было в Энроне (Enron) или Ворлдкоме (Worldcom), не столько искажение чисел в отчетных формах, сколько неверный, не соответствующий реальности язык отчетности [4, р. 126].

Не следует забывать и о разнице в восприятии одних и тех же терминов представителями разных культурных традиций. Особенно это важно при переводе терминов. Так, английская терминология может восприниматься по-разному даже представителями англоговорящих стран. Данная проблема становится одной из ключевых в использовании МСФО. Различия в интерпретации языка стандартов приводят к различиям в их применении, в частности тормозят процесс сближения МСФО с ОПБУ США. Так, казалось бы, термин «вероятный» будет понят одинаково и англичанами, и американцами, а вариации в понимании могут возникнуть только у тех, для кого английский язык не является родным. К сожалению, даже такое простое предположение оказывается не соответствующим действительности. Для многих бухгалтеров и аудиторов из Англии «вероятный» означает, что событие скорее может произойти, чем не произойти, то есть его вероятность составляет 51 % и более; для многих американцев данный термин означает гораздо более высокую степень вероятности наступления события – порядка 75 %. Важность этого термина настолько велика, что предшественники IASB сочли необходимым внести разъяснения в МСФО (IAS) 37 о том, что термин «вероятный» следует интерпретировать как «имеющий более высокую вероятность произойти, чем не произойти». Недавно IASB в МСФО (IAS) 39 дал пояснения, что «высокую вероятность» следует понимать как эквивалент определения, используемого американским FASB «скорее всего произойдет» [5, р. 3].

Употребление обыденных не бухгалтерских слов также должно быть объектом контроля со стороны бухгалтера. Такие слова не должны быть эмоционально или этически окрашены. Для обеспечения нейтральности учета это необходимо. Когда вы, например, читаете или слышите выражение: современные формы бухгалтерского учета или прогрессивные информационные технологии, вы понимаете, что кто-то просто навязывает вам свое мнение. И все термины, если в них есть оценочная составляющая, должны исчезнуть из нашего языка, по крайней мере языка бухгалтерского учета. Неважно идет ли речь о синтетических или аналитических предложениях, язык должен быть нейтральным. Без этого не может быть добросовестного отношения бухгалтера к своей работе и, следовательно, без этого нельзя получить достоверные данные. Следовательно, существующий бухгалтерский язык нуждается в коренной рефор-

ме: из него следует изъять термины, которые кому-то приятны, кому-то нет. Весь язык должен быть нейтральным, вне политики и вне этики. И тут интересно отметить, что этическую окраску могут носить не только слова, но и числа, «потому что все оттенки смысла умное число передает» (Гумилев). В средневековье такая практика была правилом и никого не удивляла. Вот пример: Гильдас Мудрый (490 – 570), и вслед за ним Беда Достопочтенный (672/673 – ок. 735) и другие историки писали, что в Британии было 28 городов, число 28 не описывало истинное количество городов, но прославляло страну, так как оно мыслилось в то время как символ совершенства, потому что сумма его делителей (1+2+4+7+14) также равна 28, и оно же есть произведение 4 на 7. При этом число 7 – число дней творенья, и на 7 день Бог отдыхал, поэтому число 7 есть символ вечного покоя. Число 4 – символ успешной жизни, которому соответствуют 4 Евангелия и 4 главные человеческие добродетели (благоразумие, справедливость, мужество, воздержанность). Совершенно очевидно, что «число 28 отмечено исключительным совершенством» «Прогресс вычислений, неуклонное завоевание математикой независимости оттеснили на второй план ту зачарованность числами, которая всегда жила в сознании людей... Явно символические числа еще встречались подчас в сочинениях XIII века, после они почти совершенно исчезли» [6, с. 208 – 209]. Развитие учета, который в известной степени вышел из математики и был главой труда по математике, требует изжития «качественных» терминов. Как учил Л. Витгенштейн, «философия, – как наука вообще – В.С. – есть борьба против зачаровывания нашего интеллекта средствами нашего языка» [7, с. 233].

Заключение. Бухгалтерский учет – это определенный язык со всеми его достоинствами и недостатками, и его задача – организовывать хозяйственные процессы, придавая им смысл, а задача бухгалтеров – борьба «с лженаучным, так называемым гелертерским языком, с помощью которого многие авторы, создают видимость глубокомыслия» [8, с. 10]. Нельзя забывать слова А.И. Герцена: «трудных наук нет, но есть трудные изложения» [9, с. 439].

ЛИТЕРАТУРА

1. Рудановский, А.П. Принципы общественного счетоведения / А.П. Рудановский. – М.: МАКИЗ, 1925.
2. Бухгалтерская отчетность организации: Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99), приказ Минфина России от 06.07.99 № 43н.
3. Поппер, К. Как я понимаю философию / К. Поппер. – М.: УРСС, 2003.
4. Compin, F. Théorie du langage comptable ou comprendre l'art de la manipulation des comptes / F. Compin. – Paris: L'Harmattan, 2004.
5. Wray S, Reducing probabilities? First step to common accounting language // IFRS News, N 44, PwC.
6. Гене, Б. История и историческая культура средневекового Запада / Б. Гене; пер. с фр. Б.Е. Баевской, Э.М. Беретовской; отв. ред. И.И. Соколова. – М.: Языки славянской культуры, 2002.
7. Эдмондс, Д. Кочерга Витгенштейна. История десятиминутного спора между двумя великими философами / Д. Эдмондс, Дж. Айдиноу; пер. с англ. Е. Калищевой. – М.: Новое литературное обозрение, 2004.
8. Будагов, Р.А. Язык и речь в кругозоре человека / Р.А. Будагов. – М.: Добросвет, 2000.
9. Герцен, А.И. Былое и думы / А.И. Герцен. – Л., 1946.

Поступила 17.01.2011

MAINTENANCE OF THE NEUTRALITY OF THE ACCOUNTING INFORMATION

V. SOCOLOV

The Neutrality principle maintains that accounting information must be neutral as far as content is concerned and formally independent from users' interests. Practically achievement of this principle cannot be fully achieved as people themselves, who prepare accounting information, are not distinct of information, and therefore are not neutral. This article details basic causes of violation of the Neutrality principle. They are divided into quantitative and linguistic factors. Are considered as quantitative 1) revaluation, 2) fictitious assets, 3) fictitious liabilities, 4) accounting results, 5) accounting policy, 6) regulatory norms. Linguistic factors include differences in acceptance of terms in different cultural and linguistic groups, the construction itself of terms and the use of everyday lexicon in accounting and financial reporting. Quotes are from F. Compin and A. Rudanovsky on accounting, K. Popper and L. Wittgenstein on philosophy, R. Budagov on language theory.