

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

М. Л. Пятов¹

д-р экон. наук, профессор кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

ТЕОРИЯ СЛОВ ФАКТА ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ В РАБОТАХ Я. В. СОКОЛОВА

Факт хозяйственной жизни как предмет бухгалтерского учета

Использование бухгалтерской информации для принятия экономических решений возможно лишь при понимании ее действительного содержания, т. е. содержания смыслового наполнения показателей бухгалтерской отчетности, которое определяется применяемой в учете методологией. Используемая методология – это определенный вариант раскрытия с помощью записей на бухгалтерских счетах действительного содержания хозяйственной жизни фирмы. Пожалуй, основной идеей того направления в современной теории бухгалтерского учета, которое можно назвать школой профессора Я. В. Соколова (1938–2010), следует назвать определение в качестве предмета бухгалтерского учета факта хозяйственной жизни.

В своих работах Я. В. Соколов определял факт хозяйственной жизни как «элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников или средств и источников одновременно» (Соколов, 2010, с. 11). Соответственно, средства – это активы, источники – это пассивы. Это баланс. Отсюда, согласно определению Соколова, факт хозяйственной жизни – это «элементарный момент хозяйственного процесса», изменяющий или подтверждающий содержание бухгалтерского баланса.

Таким образом, согласно Соколову, факты хозяйственной жизни – это то, что бухгалтеры отражают в балансе. Вне баланса, соответственно, нет фактов для целей бухгалтерского учета.

Данное определение, таким образом, имеет границы, значимо влияющие на понимание содержания бухгалтерской отчетности и методологию ее анализа.

Исходя из того, что факт хозяйственной жизни всегда или изменяет, или подтверждает содержание баланса, можно утверждать, что факты, не отражаемые в балансе, не есть предмет бухгалтерского учета, а следовательно, они не могут интересовать пользователя бухгалтерской отчетности в рамках обращенных к такой отчетности его пользователя вопросов – информации, необходимой ему, чтобы составить мнение о тех аспектах финансового положения фирмы, которые можно оценивать по отчетным данным. Более того, определяя факт хозяйственной жизни таким образом, мы можем прийти к выводу о том, что вне баланса нет бухгалтерского учета.

¹ Эл. адрес: mlpyatov@yandex.ru

Конечно, это не так.

Прежде всего необходимо отметить, что бухгалтерский баланс — это лишь одна из возможных моделей финансового положения фирмы, формируемая с помощью методологии бухгалтерского учета.

Далее следует обратить внимание, что используемая бухгалтерами методология формирования отчетности всегда имеет определенные объективные границы. В связи с этим из предмета фиксации бухгалтерскими записями всегда выпадает ряд хозяйственных фактов, информация о которых при этом может значимо повлиять на мнение заинтересованных лиц о финансовом положении компании. Так, например, в настоящее время в учете не находят отражение факты заключения организациями договоров, которые на момент составления отчетности не начали исполняться. Однако информация о такого рода заключенных, но еще не исполненных сделках, может быть чрезвычайно полезна для составления мнения о положении дел фирмы. Более того, эти данные квантифицируемы, они могут быть оценены в деньгах, но отражения в учете не находят, не меняют активов и пассивов — средств и их источников.

Здесь можно возразить и сказать, что в случае, если такие факты найдут отражение в учете, они все равно будут зафиксированы в балансе фирмы, и следовательно, общий смысл данного профессором Соколовым определения сохраняется.

Это абсолютно справедливо, однако целый ряд фактов хозяйственной жизни не находит отражения в балансе не по причине специфики реализуемых на практике регулятивов, но, собственно, из-за границ возможностей бухгалтерского баланса как модели финансового положения компании, построение которой основывается на постулате равенства денежной оценки активов и пассивов.

Это искусственное равенство средств и источников их формирования, необходимое для построения баланса в современном его понимании как модели финансового положения фирмы, является следствием истории развития техники бухгалтерского учета. Уравнивая активы и пассивы в балансе через категорию собственных источников средств, не имеющей воплощения в экономической реальности, бухгалтеры автоматически задают границы возможностей отражения в данной модели экономических фактов определенным набором «пермутаций» и «модификаций» — способов представления в балансе изменений оценки и структуры активов и пассивов. За рамки такой методологии выходит представление фактов получения фирмой доходов и несения ею расходов, не связанных на момент формирования отчетности с действительными денежными потоками. Сюда можно отнести рост затрат фирмы, оцениваемый в восстановительных ценах ее ресурсов, потери и, напротив, дополнительные доходы, формируемые фактором временной ценности денежных средств, и т. п.

Эти ситуации определялись самим профессором Соколовым как методологические пороки двойной записи, однако это методологические пороки именно баланса как модели финансового положения фирмы, формируемой методом двойной записи. На это обстоятельство обращал внимание еще А. П. Рудановский, подчеркивавший искусственность балансового равенства и утверждавший объективное неравенство актива и пассива как предмета учета и предмета бухгалтерского баланса как учетного метода (Рудановский, 1912, с. 50).

Отсюда, несколько расширяя данное Соколовым определение, можно сказать, что факт хозяйственной жизни — это событие, которое способно изменить мнение заинтересованных и квалифицированных лиц о финансовом положении фирмы. При этом часть фактов хозяйственной жизни находит отражение в бухгалтерской отчетности, составляемой на практике.

Слои факта хозяйственной жизни и раскрытие его содержания

Понимание именно факта хозяйственной жизни как предмета бухгалтерских записей, формирующих отчетность о положении дел фирмы, — это определяющее утверждение, которое позволяет расшифровать целый ряд особенностей восприятия пользователями отчетности содержания бухгалтерской информации, которые профессор Я. В. Соколов определял как «парадоксы бухгалтерского учета». Это определяется известной теорией содержательных слоев факта хозяйственной жизни Я. В. Соколова.

Впервые положения этой теории увидели свет в работе Я. В. Соколова и В. Ф. Палия «АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета» (1981). Данная теория получила значительное развитие в книге профессора Соколова «Основы теории бухгалтерского учета», вышедшей в издательстве «Финансы и статистика» в 2000 г., и стала основой книги «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни», представленной на суд читателей в 2010 г., — последней работы Я. В. Соколова, увидевшей свет при его жизни.

«Главный парадокс бухгалтерского учета, — писали Я. В. Соколов и В. Ф. Палий, — состоит в том, что он должен описать и объяснить факты хозяйственной деятельности такими, каковы они есть, независимо от чьих-либо восприятий... вместе с тем объем познания факта предопределен объемом информационного сообщения, представленного бухгалтерской проводкой» (Палий, Соколов, 1981, с. 38). «Отражение факта в виде бухгалтерской проводки» авторы назвали «концептуальной реконструкцией» факта хозяйственной жизни (Там же). Концептуальная реконструкция хозяйственных фактов — отмечали Палий и Соколов — 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 функции управления. Соответственно, меняются задачи и содержание концептуальной реконструкции фактов хозяйственной деятельности» (Там же, с. 38, 39). Это очень важные слова. Они подчеркивают, что бухгалтерский учет — это процесс создания информации, предназначенной участникам экономической деятельности. Развитие бухгалтерской методологии — это, если можно так выразиться, двусторонний процесс. С одной стороны, это результат воплощения творческой мысли бухгалтеров, создающих методы учета, с другой — более или менее адекватный ответ на информационные запросы пользователей информации — участников экономической деятельности, условия которой находятся в постоянном изменении: меняются люди, которым нужна бухгалтерская отчетность, меняется то, что они делают, меняется мир, в котором они живут, — меняется и бухгалтерский учет.

Каждый факт хозяйственной жизни, отмечали авторы, следует рассматривать с трех точек зрения — «1) содержательной, 2) информационной и 3) временной» (Там же, с. 39).

С точки зрения содержания, писали Соколов и Палий, «каждый факт отражает или экономические, или юридические, или те и другие отношения» (Там же).

Здесь следует отметить, что, пожалуй, будет сложно найти примеры фактов хозяйственной жизни, формирующих юридические отношения и при этом не имеющих никакого влияния на отношения экономические. Также, наоборот, сложно назвать пример факта чисто экономического характера, никак не изменяющего (не подтверждающего) состава прав и обязательств участников хозяйственной деятельности.

Так, например, в качестве чисто юридического факта можно рассматривать заключение договора. Заключена сделка, данный факт формирует определенные права и обязательства ее сторон, однако договор еще не начал исполняться,

нет движения имущества, не изменился состав (объем) экономических благ, используемых сторонами договора в своей экономической деятельности. Однако с экономической точки зрения заключенный договор — это не что иное, как юридически подтвержденный план осуществления экономических операций его (договора) сторонами — это экономическое будущее фирмы, вероятность наступления которого усиливается надлежащим юридическим оформлением соответствующих соглашений.

С другой стороны, например, изменение конъюнктуры рынка определенных товаров — казалось бы, факт исключительно экономического характера — это следствие заключения сделок — результат реализации норм гражданского права.

Изменение цен заключаемых фирмой договоров поставки — причина роста показателей ее рентабельности.

Собственно, экономический закон соотношения спроса и предложения может быть объяснен с чисто юридической точки зрения, ведь предложение — это не что иное, как оферта, а спрос — это акцепт оферты (действительный или потенциальный). Объем оферт может превышать объем действительных акцептов, или, наоборот, объем потенциальных акцептов может быть больше, чем объем провоцирующих их оферт. При этом объемы оферт (предложения) и акцептов (спроса) могут счастливо совпадать.

Знаменитая формула $D - T - D'$ — это экономическая характеристика исполнения договоров купли-продажи и т. д.

И здесь уместно будет вспомнить слова Фридриха фон Хайека (1899–1992), который отмечал, что «сегодня проблему подходящего общественного устройства изучают — под соответствующим углом — методами экономической теории, юриспруденции, политологии, социологии и этики, но трудность в том, что для достижения успеха эта проблема должна изучаться как единое целое», при этом «пагубные последствия специализации знания особенно сказываются в двух старейших дисциплинах — в экономической теории и юриспруденции». Отсюда «правила справедливого поведения, изучаемые юристом, служат основанием определенного порядка, характерные свойства которого остаются юристу неизвестными; а изучением этого порядка занимается, главным образом, экономист, который, в свою очередь, мало что знает о характерных особенностях правил поведения, на которых покоится изучаемый им порядок» (Хайек, 2006, с. 23).

Иными словами, право формирует правила осуществления экономической деятельности, в свою очередь эта деятельность обуславливает развитие правовых норм. Это неотделимые друг от друга области человеческой деятельности, создающей факты хозяйственной жизни.

Это удачно показывают данные Палием и Соколовым дефиниции, согласно которым «экономическая структура [факта хозяйственной жизни. — М. П.] определяется совокупностью связей, которыми объединяются между собой субъекты и объекты хозяйственного процесса, и совокупностью пропорций между материально-вещественными и финансовыми потоками» (Палий, Соколов, 1981, с. 39). Юридическая структура определяется совокупностью связей административных, имущественных и обязательственных правоотношений между субъектами, участниками хозяйственного процесса и совокупностью пропорций по правоотношениям между юридическими и физическими лицами» (Там же).

Бухгалтерская запись как суждение о факте хозяйственной жизни

Нормой в бухгалтерском учете — писали авторы — при внешней реконструкции фактов выступает проводка, заданная действующим или конструируемым

планом счетов. Поэтому любая проводка — это только суждение, причем одно из возможных, законодателя или теоретика в области бухгалтерского учета.

Определение бухгалтерской проводки как суждения о хозяйственных фактах — это чрезвычайно важное утверждение, значение которого как никогда актуально для сегодняшней отечественной практики бухгалтерского учета, все более сближающейся с МСФО, а значит, с идеями англо-американской бухгалтерии.

В МСФО есть очень важное понятие — признание объекта учета и элемента бухгалтерской отчетности. Согласно МСФО, следует говорить не о том, что у фирмы есть актив или что фирма получила доход, а о том, что бухгалтер, составляя проводку, влияющую на содержание отчетности, признает факт того, что, например, фирма получила доход. Это признание представляет собой заявление о получении фирмой дохода, которое она (фирма) делает посредством бухгалтерской отчетности. С этого момента отчетность позволяет заинтересованным лицам (пользователям бухгалтерской информации) считать, что фирма доход действительно получила. Но это мнение заинтересованных лиц соответствует реальности лишь настолько, насколько оно спровоцировано суждением о такой реальности бухгалтера. Суждением, донесенным до пользователя отчетности с помощью проводки — записи по дебету одного и кредиту другого счета.

Так, например, предположим, фирма заключает и исполняет договор подряда на выполнение определенных работ. Когда, в какой момент мы можем говорить о том, что организация получила доход по данной сделке?

Факт получения дохода можно констатировать (признать) уже после того, как будет заключен договор. Ведь хотя он пока еще не исполнен, работы не выполнены, а покупатель ничего нам не заплатил, организация имеет определенные юридические гарантии получения выручки. Исходя из того, что наши добросовестные намерения исполнить сделку не подлежат сомнению, а фирма-заказчик теперь стала обязанной оплатить те работы, которые мы выполним в будущем, и не исключено, что за невыполнение такой обязанности договор предусматривает очень серьезные санкции, у нас есть полное право на получение совершенно конкретного дохода по совершенно конкретным экономическим операциям. При этом мы можем определить величину этого дохода в деньгах — это цена заключенного нами договора подряда.

Вместе с тем против приведенных утверждений можно выставить некоторые возражения. Наша фирма не только ничего не получила по данному договору, но еще и не совершила тех действий, которые сделают долг заказчика по договору безусловным, т. е. не зависящим от исполнения нами принятых на себя обязательств. Безусловно, вероятность получения дохода есть, но она слишком мала для того, чтобы констатировать его получение уже сейчас. Наши ожидания в будущем могут быть серьезно поправлены «на экономическую реальность». И, следовательно, говорить о получении дохода (признавать его полученным) пока нельзя.

Можно констатировать получение дохода с того момента, когда договор будет исполнен нашей организацией. Мы выполнили свои обязательства, осуществили определенные работы, т. е. исполнили договор. Заказчик эти работы принял, это подтверждено документом — составлен акт. Акт является свидетельством, что заказчик согласен с тем, что работы выполнены надлежащим образом, т. е. в полном соответствии с условиями договора или даже лучше того, о чем договаривались. Его (заказчика) обязательство по договору трансформируется из обусловленного нашим исполнением в безусловное денежное обязательство — долг, который следует отразить в учете нашей фирмы как дебиторскую задолженность заказчика. Вероятность получения нами денег в погашение этого обязательства существенно возрастает. Можно признавать доход, выручку.

Однако и в этом случае не все так очевидно. Долг, безусловно, существует, и если мы признаем его доходом, то это даст нам основание показать в бухгалтерской отчетности прибыль. И вот здесь наша отчетность будет соответствовать одному из главных парадоксов бухгалтерской информации, о которых писал профессор Соколов: прибыль есть, а денег нет. Деньги не получены. Их получение в будущем лишь ожидание, вероятность, надежды. Надежды могут и не осуществиться, и тогда прибыль превратится в лопнувший мыльный пузырь, а отраженная как высоколиквидное имущество дебиторская задолженность — в дыру в активах фирмы. Исходя из этого, мы можем сказать: нет денег — нет доходов.

Следующий возможный вариант признания доходов — получение денег — казалось бы, самый очевидный. Заказчик расплатился с нашей компанией, его обязательства по договору подряда исполнены, у нас есть живые деньги. Это снимает парадокс «прибыль есть — денег нет» и дает нам все основания считать доход полученным.

Однако и здесь не все определено и однозначно. Предположим, согласно заключенному договору мы принимаем на себя определенные гарантийные обязательства относительно качества произведенных работ. Опыт исполнения подобных договоров в прошлом свидетельствует о том, что по десяти процентам сделок мы получаем претензии от заказчика по предоставленным гарантиям. Это обстоятельство делает признание дохода в полной сумме сомнительным. Далее, здесь можно сказать, что пока мы ждали оплаты, деньги значимо обесценились, и не исключено, что связанные с этим расходы не менее значимы, чем полученный нами доход.

С другой стороны, заключенный нами договор может предусматривать получение от заказчика аванса (предварительной оплаты работ). В этом случае имеются определенные основания считать полученные до исполнения нами сделки суммы доходом. Например, именно на возможность определить получение кредита в любом виде как получение дохода указывал автор теории динамического баланса Ойген Шмаленбах (1873—1955), определяя кредиторскую задолженность фирмы как доходы, которые еще не стали ее расходами.

Здесь мы рассмотрели несколько вариантов выбора момента признания в бухгалтерском учете дохода от продаж, т. е. момента, когда бухгалтер в соответствии с действующим Планом счетов составит запись по дебету счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета «Продажи». При этом мы вынесли за рамки обсуждения, например, вопрос о выборе варианта оценки признаваемого дохода в деньгах.

Данный пример показывает нам, что в действительности утверждение, что фирма, допустим, получила доход, всегда будет в определенной степени относительным, основывающимся на вероятности наступления определенных событий, и никогда нельзя совершенно определенно сказать о том, что фирма получила доход или несет расходы. Однако соображения рациональности, традиции осуществления экономической деятельности и ее правового регулирования, интересы определенных групп пользователей учетной информации, социальная ситуация и т. п. диктуют законодателю или составителям профессиональных учетных стандартов выбор определенного момента, с которого фирма заявляет о том, что получила, например, доход, или понесла расход, т. е. момента их (доходов и расходов) признания. Это один из возможных вариантов «суждения о фактах хозяйственной жизни», но здесь предписание нормативного документа по бухгалтерскому учету становится суждением, превращенным в норму права. Здесь также следует отметить, что и собственно понятия доходы, расходы и прибыль — это суждения об экономической реальности. Реальность — это получе-

ние денежных средств, возникновение права на их получение, передача покупателю товаров, их изготовление, выполнение работ, например окраска стен и т. п. Это реальность. А объяснение данных фактов посредством категорий «доходы» и «расходы» — это не что иное, как суждение о них.

Далее авторы говорят о возможности информационной и временной интерпретации фактов хозяйственной жизни.

С информационной точки зрения — отмечают В. Ф. Палий и Я. В. Соколов — «факты хозяйственной жизни не адекватны друг другу». «Чем меньше ожидаемая вероятность наступления факта, тем выше его информативность, которая создает приоритет, обуславливающий регистрацию фактов. Вместе с тем в ряде случаев следует вместо стохастического подхода использовать неформальные методы» (Палий, Соколов, 1981, с. 40).

С временной точки зрения, согласно рассматриваемой теории, «все факты делятся на совершившиеся, совершающиеся и совершение которых ожидается, причем прошлые и ожидаемые события вносят свое влияние в реконструируемый факт». «Более того, — указывают Палий и Соколов, — совершившиеся факты — это самое неинтересное в бухгалтерском учете, настоящее факта хозяйственной деятельности — это шелуха, от которой надо его очистить, самое главное в факте — зерно его — это потенциальность, это будущее, ради него весь учет» (Там же, с. 41).

«Информационный и временной аспекты также, — отмечают авторы, — имеют свои структуры, которые должны быть близкими (совмещенными) друг к другу и к содержательным (экономической и юридической) структурам. Таким образом, внутренняя реконструкция завершается как бы раскрытием содержания факта хозяйственной деятельности, снятием с него семи слоев: материального, финансового, вещно-правового, обязательно-правового, административно-правового, информационного и временного (Там же, с. 41).

Бухгалтерская трактовка факта — его самостоятельный содержательный слой

Говоря о соотношении слоев хозяйственных фактов и их раскрытии в бухгалтерской отчетности, авторы отмечали следующее: слои существуют автономно, они не смешиваются и не переходят друг в друга, каждый из них реконструируется самостоятельно, а в процессе общей реконструкции между ними устанавливается конгруэнтность¹. Каждый слой — отмечали Палий и Соколов — теоретически включает самостоятельную автономную систему счетов и автономный баланс.

Эти утверждения авторов определяют очень важный вывод, указывающий на границы возможностей бухгалтерской методологии. Описываемые авторами слои фактов хозяйственной жизни фактически представляют собой варианты объяснения этих фактов с позиций различных областей человеческого знания —

¹ Понятие конгруэнтности заимствовано авторами из математики, где этот термин (от лат. *congruents* — соразмерный, соответствующий, совпадающий) употребляется для обозначения равенства отрезков, углов, треугольников и др. фигур и тел элементарной геометрии. Его свойства могут быть в этом случае охарактеризованы соответствующими аксиомами, называемыми аксиомами конгруэнтности. И здесь, если основным понятием в данной системе рассуждений считать движение, то термину «конгруэнтность» дается уже прямое определение, согласно которому две фигуры называются конгруэнтными, если одна из них может быть переведена в другую при помощи движения. По аналогии при помощи движения один слой факта хозяйственной жизни может быть переведен в другой. Так, например, как мы постарались показать выше, экономическая трактовка факта может быть изложена в категориях права и, наоборот, любая его правовая трактовка может быть переведена на экономический язык, т. е. соответствующее содержание факта может быть объяснено с помощью экономических категорий (Математический энциклопедический словарь, 1995, с. 280).

экономической науки, юриспруденции, теории информации и т. п. Однако в их перечне мы не встречаем собственно бухгалтерского слоя. И, следовательно, методологии учета фактически отводится роль количественного измерения определений права, политэкономии, теории информации и проч. Теория бухгалтерского учета, таким образом, определяется как не выносящая самостоятельного суждения об отражаемых бухгалтерскими записями фактах. Она определяет лишь «что дебетуем и что кредитуем», не менее, но и не более того.

В действительности это не так, и данные границы теории информационных слоев факта хозяйственной жизни в изложении рассматриваемой нами работы были существеннейшим образом раздвинуты профессором Соколовым в его книге «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» (2010 г.). В данной работе выделенные ранее слои факта хозяйственной жизни профессор Соколов объяснил через содержание двух широко известных в бухгалтерском учете теорий – теории статического и теории динамического баланса.

Такой подход к трактовке информационных слоев хозяйственных фактов позволяет определить бухгалтерский слой факта хозяйственной жизни как набор его (факта) интерпретаций, позволяющих составить мнение о влиянии данного факта на финансовое положение фирмы, представляемое в бухгалтерской отчетности, – суждение о положении дел компании с точки зрения самостоятельной области человеческого знания, самостоятельной науки – бухгалтерского учета.

Первый слой факта хозяйственной жизни, пишет Я. В. Соколов уже в книге «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни», основан на функции денег как средства обращения. Он позволяет оценить, во что хозяйствующему субъекту обошелся факт. В этом случае актив бухгалтерского баланса демонстрирует величину расходов будущих периодов, т. е. капитализированные расходы, а пассив – доходы прошлых отчетных периодов. Данный слой позволяет раскрыть финансовый результат за отчетный период фирмы. В теории он соответствует концепции динамического баланса О. Шмаленбаха, но существенно ближе к теории А. П. Рудановского (1863–1931), при этом финансовый результат понимается как разность между уплаченными и вырученными деньгами или же другими активами (Соколов, 2010, с. 20).

Второй слой должен оценить, каков будет доход хозяйствующего субъекта, если учитываемые ценности будут проданы, иначе говоря, какова их стоимость на момент составления отчетности. Это предполагает использование в учете такой функции денег, как мера стоимости. Данные этого слоя факта хозяйственной жизни соответствуют концепции статического баланса Г. Симона (1856–1914), И. Ф. Шера (1846–1924) и Г. Никлиша (1876–1946) (Там же, с. 21).

«Идея динамического баланса, – продолжает Соколов, – основана на том, что каждая его статья – это момент кругооборота капитала собственника, она подобна кадру киноленты. Идея статического баланса основана на том, что каждый баланс, который составляется в жизни, – это некая моментальная фотография, сделанная в двух проекциях, по активу и по пассиву» (Там же, с. 22).

Таким образом, каждый факт хозяйственной жизни может получить трактовку в рамках его статического и динамического слоев. Так, например, статический слой факта поступления товаров – это увеличение имущества фирмы, могущего служить обеспечением ее обязательств, и, с другой стороны, рост денежных обязательств (долгов) предприятия, его кредиторской задолженности – суммы денежных средств, которую нужно будет в будущем отдать кредиторам.

Динамический слой рассматриваемого факта – это капитализируемые в активе расходы фирмы на приобретение поступивших товаров, расходы, кото-

рые должны будут принести фирме доходы в будущем (выручку от продажи товаров). С другой стороны, кредиторская задолженность перед поставщиком — это доходы фирмы-покупателя, которые лишь в будущем трансформируются в ее расходы, это средства, которыми предприятие может временно пользоваться до момента, когда обязательство оплатить товары поставщику будет погашено.

При этом можно говорить о том, что с экономической точки зрения фирма стала обладателем дополнительного объема ресурсов и получила кредит от поставщика, а с юридической — о том, что у организации возникло право собственности на полученное вещное имущество и безусловное денежное обязательство, вытекающее из факта исполнения поставщиком договора купли-продажи (поставки).

Теория содержательных слоев факта хозяйственной жизни и современная практика бухгалтерского учета в России

Объединяя возможные трактовки хозяйственного факта с позиций права и политэкономии, бухгалтерский учет, таким образом, создает его собственную трактовку, представляя его (факта) влияние на платежеспособность (статический баланс) и рентабельность (динамический баланс) фирмы посредством представления факта в рамках определенной модели ее финансового положения, совмещающей правовые и экономические характеристики ее хозяйственной жизни.

Такое понимание соотношения правовых и экономических характеристик фактов хозяйственной жизни, оценка степени их независимости и при этом объективной конгруэнтности имеет чрезвычайную важность именно в настоящее время. Это объясняется тем, что российская практика бухгалтерского учета значимо меняется и изменения эти связаны с заимствованием отечественными нормативно-правовыми актами целого ряда положений Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Их базовый принцип, их концептуальная основа — это идея приоритета содержания над формой. Это положение уже вошло в текст отечественных Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), и его нормативное определение в настоящее время звучит следующим образом: «Учетная политика организации должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой)» (Положение по бухгалтерскому учету 1/2008, п. 6).

И вот здесь очень важным является понимание того, как реализация этого требования на практике может изменить содержание используемой принимающими экономические решения лицами бухгалтерской информации. Абсолютно неверно будет утверждать, что «приоритет содержания над формой» это «хорошо» или «плохо». Это основа методологии учета, которая дает возможность высветить в отчетности определенные аспекты положения дел фирмы, но при этом объективно приводит к сокрытию иных. Следовательно, понимая ориентированность учетной методологии, реализуемой на практике в сторону правовой или экономической трактовки фактов хозяйственной жизни, пользователь отчетности получает возможность более объективно оценивать представляемую бухгалтерскую информацию, принимая более рациональные управленческие решения.

Так, например, общее определение понятия «актив», которое содержат МСФО, трактует активы как ресурсы, контролируемые компанией, возникшие в результате прошлых событий, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем.

Данное определение актива существенно расходится как с традиционными для России взглядами на данную учетную категорию, так и с современной отечественной учетной практикой, определяемой предписаниями действующего законодательства. В России трактовка актива определяется действием юридического принципа имущественной обособленности. В соответствии со ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» следует приходить к имуществу на баланс с момента приобретения права собственности на него и списывать с баланса в момент утраты права собственности на данное имущество. Таким образом, в российской учетной практике в активе баланса отражается только то имущество, которое принадлежит фирме на праве собственности. Имущество, находящееся во владении или владении и пользовании фирмы, отражается на забалансовых счетах. Данное правило российский бухгалтер воспринимает как нечто само собой разумеющееся.

Правило это составляет одно из ключевых отличий российской учетной методологии от методологии Международных стандартов финансовой отчетности, согласно которым под активом понимается ресурс, находящийся под *контролем* (точнее, под *управлением*) компании и несущий в себе экономическую выгоду (т. е. в конечном счете приносящий доход).

Реализация каждого из этих двух подходов, соответственно, влияет на возможности пользователей отчетности по оценке состояния дел в компании.

Формирование актива по признаку права собственности отвечает задаче оценки платежеспособности фирмы. Ведь определяя то, насколько предприятие платежеспособно, мы рассматриваем его активы как обеспечение обязательств, коим может выступать только собственное имущество. Однако при оценке рентабельности или соотношения источников финансирования деятельности фирмы актив трактуется как источник доходов. В этом случае включение в актив только собственного имущества приводит к завышению значений рентабельности и финансовой независимости тех фирм, которые используют в своей деятельности не только имущество, принадлежащее им на праве собственности.

Так, при расчете показателей рентабельности актив рассматривается как имущественный потенциал компании, приносящий ей доходы. Но доходы организации может приносить не только собственное имущество, но и ценности, находящиеся у фирмы на правах владения и пользования. С этой точки зрения более оправданным видится подход международных стандартов отчетности, где под активом понимаются ресурсы, контролируемые компанией и приносящие ей доход.

Это же относится и к проблеме определения финансовой независимости компании посредством оценки риска, связанного с ее зависимостью от привлеченных источников средств, т. е. от обязательств как источника финансирования деятельности. Имея определенный объем источников финансирования (собственных источников средств и обязательств), руководство фирмы рассчитывает на них при организации определенных объемов деятельности. Если фирма имеет кредит, она финансируется за его счет, обеспечивая тем самым определенные масштабы деятельности. Однако кредит может быть прекращен, нового кредита может быть не получено, и тогда фирме придется сокращать объемы деятельности. Риск этого всегда имеет место в том случае, когда деятельность финансируется за счет привлеченных источников средств.

Структура пассива баланса обуславливается структурой актива. Если в активе показывается только имущество, принадлежащее организации на праве собственности, в пассиве отражаются также только обязательства, связанные с приобретением имущества в собственность. Таким образом, весь комплекс обя-

зательств, связанных с владением (или контролем над) имуществом, приносящим организации доход, например арендованными основными средствами, уходит за баланс. Вместе с тем использование в деятельности имущества, не принадлежащего фирме на праве собственности, также формирует ее зависимость от привлеченных источников финансирования. Так, например, арендодатель, сдавая в аренду имущество, вкладывает в него деньги, тем самым предоставляя кредит арендатору. И этот кредит точно так же может быть прекращен с расторжением договора аренды, на основе которого в определенной степени организуется деятельность фирмы (например, завод работает на арендованном оборудовании). Объем же такого финансирования деятельности компании со стороны баланса, актив которого представляет собой имущество, принадлежащее фирме на праве собственности, просто не видно.

Таким образом, подход к трактовке актива, реализуемый сегодня в отечественной практике, делает отчетность российских компаний отвечающей, прежде всего, цели оценки платежеспособности. Применение трактовки МСФО позволяет с большей достоверностью продемонстрировать пользователям бухгалтерской информации картину рентабельности и финансовой независимости фирмы. Таким образом, повторим, ошибочными следует признать рассуждения о том, какие правила учета (РПБУ или МСФО) «лучше» или «хуже». Применение российских правил учета или положений МСФО позволяет с большей достоверностью высветить различные характеристики финансового положения отчитывающихся компаний.

Итоги

Заканчивая эту статью, следует подчеркнуть, что основа прочтения действительного содержания бухгалтерской информации — это понимание того, какие характеристики отражаемых в учете фактов хозяйственной жизни применяемые бухгалтерами методы позволяют раскрыть с помощью бухгалтерских записей. Такое рассмотрение методологии бухгалтерского учета, применяемой на практике, позволяет определить границы ее возможностей и, следовательно, минимизировать неоправданные ожидания пользователей отчетности, их ложные ассоциации, связанные с оцениваемыми бухгалтерами показателями, характеризующими состояние дел отчитывающихся компаний. Это позволяет избежать многих парадоксов бухгалтерского учета, о которых писал в своих работах профессор Я. В. Соколов. И базой такого подхода к анализу бухгалтерской отчетности и принятию решений на основании его результатов может служить теория информационных слоев факта хозяйственной жизни.

Источники

Математический энциклопедический словарь. М., 1995.

Палий В. Ф. Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М., 1981.

Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации», утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н.

Рудановский А. П. Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии. М., 1912.

Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М., 2010.

Хайек Ф. Ф. Право, законодательство и свобода. М., 2006.