

Я. В. Соколов

докт. экон. наук, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

Н. Н. Карзаева

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов

РОЛЬ ПРИНЦИПА СОПОСТАВИМОСТИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

*«Кто думает, что он знает что-нибудь,
тот ничего еще не знает так,
как должно знать»*

Св. Ап. Павел (I КОР. 8, 2)

Несколько веков человеческий инстинкт рационализации был направлен на поиск естественных и искусственных видов сопоставимости данных. К первым (естественным) относятся такие показатели, как объемы продаж и покупок, величины выручки и себестоимости продукта, отношение собственного капитала и заемного и т. д. Ко вторым относят показатели, специально созданные для выявления неких категорий, позволяющих контролировать не столько хозяйственные, сколько информационные процессы. Их построение основано на логическом законе исключенного третьего, который сформулировал Аристотель (384—322 до н. э.). Закон звучит: *tertium non datur* — третьего не дано. Из этого следует, что всякое суждение или истинно или ложно и другого не может быть. Если в отчетности прибыль указана в размере 50 000 руб., то это или верно, или неверно. Никаких иных вариантов быть не может.

Таким образом, выбрав определенную методологию расчета показателей в учете и отчетности, следует логику, закрепленную в этой методологии, проводить последовательно и до конца. Это, например, значит, что нельзя одни учетные объекты оценивать по одним правилам, а другие — по другим. Нельзя в одном случае определять выручку так (например, без предоставленного кредита), а в другом случае иначе (включая кредит). Причем последовательность — это все. Так строился учет со времен Луки Пачоли (1445—1517). И теперь мы имеем специально сформулированные бухгалтерами так называемые контрольные моменты. Их возникновение продиктовано прежде всего тем, что хозяйственные процессы (онтология учета) протекают сами по себе, а их отражение в бухгалтерии (гносеология учета) проходит, в существенной степени, само по себе. В результате у бухгалтерского учета возникает самостоятельная виртуальная жизнь, отличная от жизни реальной. И лишь только в некоторых точках эта виртуальность соприкасается с реальной жизнью. Наличие этих контрольных точек позволяет, с одной стороны, утверждать реальность бухгалтерского учета и достоверность показателей бухгалтерской отчетности, а, с другой стороны, демонстрирует заблуждение людей, участвующих в практической жизни относительно

адекватности созданной учетной модели и реальных хозяйственно-финансовых процессов. Это, прежде всего, изобретенные бухгалтерами контрольные точки, предполагающие не просто сопоставимость показателей, что вытекает из естественных обстоятельств протекания самих хозяйственных процессов, но искусственную сопоставимость, точнее сказать равенство, просто навязанные условиями модели тождество сальдо и оборотов по дебету и кредиту, актива и пассива, конечных и начальных сальдо, колляции расчетов, фактов хозяйственной жизни их документальному отражению, адекватности бухгалтерских и фактических данных, синтетического и аналитического учета, отчетности и Главной книги, логических увязок значений отчетных показателей, вплоть до сопоставимости самих денежных единиц.

Сопоставимость показателей, созданных логикой бухгалтеров, это не сопоставимость реально учитываемых объектов, установленная Богом или Природой, но она пронизывает все содержание учета и теории (счетоведения) и практики (счетоводства).

Двойная запись

Этот прием, который известен с XIII в., был введен в учет просто для контроля правильности разности по бухгалтерским счетам. Он сводится к двум постулатам Пачоли:

1) сумма дебетовых сальдо должна быть равна сумме сальдо кредитовых по счетам Главной книги;

2) сумма дебетовых оборотов должна быть равна сумме кредитовых оборотов по счетам Главной книги.

Выполнение этих постулатов обеспечивает правильность разности данных о фактах хозяйственной жизни по счетам Главной книги. Эти постулаты так и описаны Пачоли: «В итоге сальдо Главной книги должно оказаться в «Дать» столько же, сколько в «Иметь» (Пачоли, 2001, с. 48—49). Данное тождество искусственно достигается бухгалтером в процессе записей по счетам. Само равенство, по мнению Пачоли, носит сугубо контрольный характер, являясь проверкой правильности учетных записей: «Главная книга должна быть сбалансирована... ибо в противном случае это означает, что в книге есть ошибка» (Пачоли, 2001, с. 108). В этом долгое время видели причину возникновения двойной записи, под которой понимали «такой строй или механизм записей, который будучи применен к счетоводным книгам, сам собою без лишней потери времени и утомления внимания, показал бы: верно или неверно счетоводство» (Езерский, 1876, с. 12). В конце XIX в. это положение уточнили Э. Леотей (1845—1908) и А. Гильбо (1819—1895): «Всякий дебет, который ставится на какой-либо счет, необходимо предполагает кредит, равновеликий по сумме, который ставится на один или несколько других счетов, и обратно» (Леотей, Гильбо, 1924, с. 23).

Обратим внимание на то, что речь идет просто о равновеликих суммах. В этом весь смысл двойной записи. Но если, скажем, вы взяли в долг x руб., то x руб. вы и обязаны отдать. Тут есть объективная эквивалентность. Если вы купили товары за x руб., а хотите продать их за y руб., то уже возникает проблема и появляются в угоду двойной записи по терминологии Ф. В. Езерского «подставные», мы бы сказали чисто искусственные счета: торговая наценка и реализация. Они не несут конкретного содержания, но нужны для того, чтобы поддерживать сопоставимость дебетовых и кредитовых оборотов и сальдо.

Теперь предположим, что вам подарили автомобиль. В дебете основные средства увеличиваются, а кредита как такового нет. Просто искусственно вводятся «выдуманные» счета или добавочного капитала, или доходов будущих периодов, или прибылей и убытков и т. д. Если этот автомобиль угонят, то все рассуждения с обратным знаком сохраняются.

Однако до сих пор бухгалтеры находили выход, дабы «невинность соблюсти и капитал приобрести». Но бывают случаи, когда это не удается. Допустим, вы возьмете 100 тыс. руб. на три года из 10%. Вы сразу поймете всю ложь и искусственный выдуманный, навязанный хозяйственной жизни механизм Пачоли. Вы и все, кто исследует принципы двойной записи (диграфизм) вынуждены дебетовать счета денежных средств на 100 тыс. руб. и кредитовать на ту же величину счет долгосрочной кредиторской задолженности. Но в этих условиях ваша задолженность составляет 130 тыс. руб., а в вашей Главной книге ваши реальные долги будут занижены на 30 тыс. руб.

Это сделано в угоду правильности двойной записи.

Вывод: в реальной жизни этой правильности нет.

Баланс

Первый постулат Пачоли автоматически приводит к новому постулату:

Итоги статей актива равны итогам статей пассива.

Это очень хорошо сформулировали Э. Леотей и А. Гильбо: «баланс синтез незакрывшихся счетов» (Леотей, Гильбо, 1924, с. 338). На практике очень часто баланс понимают как одну из отчетных форм (форма № 1). Это традиция, идущая от Пачоли, который под балансом понимал «сложенный в длину лист, на котором перечислены по правой руке все верители и по левой — все должники» (Пачоли, 2001, с. 108). Левая сторона баланса (должники) — есть ничто иное, как имущество и обязательства дебиторов, а правая сторона (верители) — обязательства перед кредиторами, в том числе и собственником. Но тот же Пачоли подчеркивал, что тождество актива и пассива не означает тождества имущества и прав на его получение. Оно было искусственно создано бухгалтерами и изначально не имело содержательной интерпретации. На это много позже указал А. П. Рудановский (1863—1931): «при соблюдении одного приема двойных записей, как бы ни было неправильно построение самой системы счетов, какими произвольными счетами она не дополнялась, как бы противоречивы не были допускаемые взаимоотношения между счетами — корреспонденция счетов, всегда, при сложении всех счетов, дебет будет равен кредиту, а, следовательно, баланс достигается механически и безусловно, т. е. представляет арифметическое тождество, мало заслуживающее название баланса, как счетного уравнения, удовлетворяющего реальным условиям» (Рудановский, 1925, с. 24) Вместе с тем баланс, вытекающий из оборотов Главной книги, представляет нечто гораздо более важное, чем просто процедуру выравнивания. Рудановский отмечал, что дебет баланса или дебет актива представляет собой «совокупность всего полученного с кого-либо, вместе с совокупностью всего причитающегося с кого-либо» (Рудановский, 1925, с. 4), а кредит пассива — это «совокупность всего уплаченного кому-либо, вместе с совокупностью всего причитающегося кому-либо» (Рудановский, 1925, с. 24).

Отсюда актив отражает оставшееся от полученного после уплаты (разницу между полученным и уплаченным) и ожидаемое к получению. Оставшееся от полученного после уплаты (разница между полученным и уплаченным) является результатом совершившихся операций, ожидаемое к получению отражает будущие операции, или операции, которые должны будут произойти в будущем. Следовательно, актив представляет собой соединение двух частей: имущества — статической; и обязательств, отражаемых на личных счетах, — динамической. В пассиве содержатся только ожидаемые выплаты. Это была наиболее полная интерпретация баланса. Но из нее вытекает вывод о том, что обороты и сальдо счетов актива в реальной жизни не должны быть равны оборотам и сальдо счетов пассива.

Точно так же, вслед за А. П. Рудановским, И. А. Кошкин (1895—1980) называл тождество актива и пассива формальным и полагал, что оно может приво-

дить к грубым нарушениям, к которым он относил сложные счета, «расчленяющиеся на активные и пассивные субсчета и поэтому в сводном виде смешивающие актив и пассив в общем сальдо» (Кошкин, 1933, с. 360). Процедура сворачивания сальдо активно-пассивных счетов не повлияет на равенство актива и пассива, достигающегося применением двойной записи, но актив и пассив в этом случае не будут отражать реально существующую дебиторскую и кредиторскую задолженность, но будут демонстрировать формальное тождество итогов.

Вывод: бухгалтеры не должны огорчаться, что баланс — чисто искусственная модель отражения финансового состояния организации. Ведь до сих пор не придумано ничего лучше.

Сальдо баланса

Поскольку в реальной жизни активы (средства) не равны их источникам (пассиву), постольку возникает вопрос о том, что же составляет суть этого неравенства. Рудановский вслед за замечательным итальянским бухгалтером Э. Пизани (1845—1915) делил баланс на две части: статическую, которая включала актив и пассив (они не были равны), и динамическую, которая отражала статьи доходов и расходов. Отсюда вытекает постулат Пизани:

Сальдо счетов статических равно сальдо счетов динамических.

В качестве сальдо выступал и прирост чистого имущества по статической части (p_1) и разность между доходами и расходами (p_2). Это сальдо показывает прибыль хозяйствующего субъекта в течение отчетного периода.

Постулат Пизани — органическое следствие и дополнение постулата Пачоли, но постулат Пизани предполагает деление баланса на две части: статическую и динамическую, что позволяет установить в первой части только дебетовый или нулевой остаток, а во второй остаток, который может быть как дебетовый, так и кредитовый. Динамическая и статическая части баланса всегда уравниваются: «но все же сальдо, т. е. разность дебета и кредита статической части, всегда уравнивается с сальдо, т. е. разностью кредита и дебета динамической части» (Рудановский, 1925, с. 4). Однако Рудановский в данном случае просто добавляет «вертикальный» постулат Пачоли «горизонтальным» постулатом Пизани. Он тоже носит искусственный характер уже в силу того, что прибыль организации исчисляется очень условно.

При этом мы должны обратить внимание на то, что постулат Пизани выполняется только при том условии, что никакие переоценки актива не допускаются. В этом случае мы имеем тождество: $P_1 = P_2$. Однако если переоценки имели место, а это разрешено действующими нормативными документами, то тождество нарушается и возникают две неравные величины прибыли: или $P_1 < P_2$ или $P_1 > P_2$.

Вывод: условность исчисления прибыли придает условный характер постулату Пизани. Исчисленная величина прибыли всегда лежит в определенных пределах.

Колляция расчетов

С самых истоков учета между лицами, участвующими во взаимных расчетах, возникала необходимость сверять свою задолженность. Уже у Пачоли находим характерные наставления: «чтобы счета, относящиеся к ссудной камере или к другому кредитному учреждению, каковые имеются во Флоренции, или же к институту для снабжения приданым в Генуе и равно ко всем учреждениям, с которыми по какой-либо причине находишься в делах, всегда и во всех отношениях согласовывались со счетами этих учреждений как в «Дать», так и в «Иметь» (Пачоли, 2001, с. 57).

Со временем, при активном участии Э. Леотейя и А. Гильбо был сформулирован постулат:

Долг одного лица другому лицу должен соответствовать требованию этого лица.

Иначе говоря, право требования дебитора должно быть адекватно обязательству другого лица, находящегося в расчетах с первым. Принцип двойной записи, реализуемый в бухгалтерском учете каждого из контрагентов, приобретает новое содержание, связывая учетные системы двух отдельных и самостоятельных предприятий: «всякий оборот с ценностью между двумя лицами необходимо предполагает две обратных записи в счетах, которые ведут у себя эти лица» (Леотей, Гильбо, 1924, с. 41). При этом должно соблюдаться тождество обязательств двух сторон. То предприятие, которое получает некоторую ценность (товар, работу, услугу), «дебетирует себя полученной суммой, кредитует лицо, которое уплатило ценность», а предприятие, которое передало эту ценность, кредитует себя переданной суммой, дебетует лицо, которое получило ценность». Только такую формулу или взаимосвязь, «когда имеет место равенство между уплатой одного и получением другого, или ряд равенств между уплатами одних и получениями других» Леотей и Гильбо рассматривали как операцию, носящую диграфический характер, т. е. возможную к отражению в учете посредством двойной записи (Леотей, Гильбо, 1924, с. 41).

Принцип двойной записи мены, «носящей диграфический характер», определяет также и взаимосвязь данных бухгалтерского учета отдельного предприятия: «лицо, которое получает, должно (имущество по той же оценке) лицу, которое уплатило. Лицо, которое уплатило, имеет (имущество по той же оценке) у лица, которое получило» (Леотей, Гильбо 1924, с. 42). Иными словами, величина дебиторской задолженности должна быть равна оценке ожидаемых к получению ценностей (доходов), а также величине кредиторской задолженности, отраженной на счетах контрагента. Величина же кредиторской задолженности, учтенная на счетах другого предприятия, должна соответствовать оценке ценностей принятых к учету.

Соответствие — колляция учетных данных двух предприятий позволяет считать информацию достоверной, а предпринимателя добросовестным. Поэтому при отражении информации в бухгалтерских регистрах считалось необходимым руководствоваться сформулированным Пачоли правилом признания обязательств: «вообще нельзя никого считать должником без его ведома, даже если бы это показалось целесообразным, точно так же и нельзя считать никого верителем, при известных условиях, без его согласия» (Пачоли, 2001, с. 77). Отступление от данного правила могло иметь печальные последствия: «книги твои будут считаться подложными» (Пачоли, 2001, с. 77). Однако теперь бухгалтеры думают иначе, ибо возможны случаи, когда организация признала кредиторскую задолженность перед другой организацией, которая, в свою очередь, еще не обладает сведениями об этом. Например, поставщик выполнил свои обязательства по передаче товара покупателю, но покупатель еще не знает об этом или не имеет документов, подтверждающих этот факт. Комиссионер передал товар покупателю, но не предоставил отчет комитенту. В этом случае комиссионер отразит свою задолженность перед комитентом, но комитент в своем учете до получения отчета комиссионера не спишет проданные материальные ценности. Особенно бросается в глаза нарушение принципа соответствия в объеме средств, внесенных в уставный капитал предприятия у инвестора и реципиента. Таким образом, очевидно несоответствие данных бухгалтерского учета двух предприятий. Такие несоответствия носят объективный характер, обусловленный наличием временного разрыва между моментом предоставления документа, подтверждающего совершение операции отправителем, и моментом его получения покупателем.

Колляция расчетов систематически и в массовом порядке нарушается. Одна и та же операция, затрагивая два объекта учета, может привести к одинаковым изменениям этих объектов. Рассмотрим поступление товаров на сумму 1000 руб. по договору, предусматривающему скидки в размере 5% при оплате в течение десяти дней. Вариантов отражения в учете может быть четыре (табл.).

Таблица

Варианты оценки товаров и кредиторской задолженности по договору, предусматривающему скидки в зависимости от срока платежа, руб.

Объект учета	Варианты			
	1	2	3	4
Товары	1000	950	950	1000
Кредиторская задолженность	1000	950	1000	950
Прибыли (убытки)	0	0	(50)	50

Первые два варианта записей на счетах являются традиционными и зависят от положений учетной политики. При этом оценка товаров в 1000 руб. будет вытекать из первичного документа (накладной), оценка же товаров в 950 руб. соответствует фактическим затратам на его приобретение, в случае погашения обязательств в установленные сроки. Эта операция затрагивает два принципиально разных объекта учета: расходы предприятия по приобретению активов и оценку обязательств перед кредиторами. В силу того, что данный факт затрагивает интересы разных сотрудников предприятия: финансового и производственного отделов, возможна и различная оценка учитываемых товаров. Именно такую различную оценку отражают два последних варианта, которые не применяются в настоящее время в учете в момент совершения записи по приему материальных ценностей. Однако проводимая позднее переоценка кредиторской задолженности свидетельствует о факте расхождения оценки принимаемых ценностей и признаваемых обязательств. При совершении записей по счетам товаров и обязательств в момент принятия товаров условие тождества актива и пассива может быть достигнуто посредством отражения разницы на счете прибылей и убытков. В третьем варианте убыток будет погашен либо в момент выполнения обязательств в течение десяти дней, либо если товары будут оплачены по истечении установленного срока. В четвертом варианте прибыль будет увеличена сразу в момент поступления товаров.

Вывод: требования одного лица к другому и обязательства второго к первому не могут быть адекватно отражены в бухгалтерском учете.

Документы

В формальной логике есть закон достаточного основания. Его выдвинул великий философ, который любил бухгалтерию, — Г. В. Лейбниц (1646—1716). Из этого логического закона вытекает основополагающий постулат В. Швайкера (1549):

Запись в бухгалтерских регистрах должна быть эквивалентна информации, представленной в первичных документах.

Отсюда практический вывод: нет документа — нет записи. Более того, сам документ создает факт хозяйственной жизни.

Требование документального обоснования записи на счетах является основополагающим принципом традиционного бухгалтерского учета: «всякая запись, произведенная в книге первоначальной регистрации или в счете Главной книги, должна подкрепляться ссылкой на внеучетный счет, т. е. на оправдательный документ» (Леотей, Гильбо, 1924, с. 39).

Но за последнее время возникают положения, когда запись необходимо сделать, зарегистрировать факт хозяйственной жизни нужно, но первичного документа нет. Ссылаясь на фактическое положение, описанное постулатом Швайкера, многие бухгалтеры отказываются приходить материалы, если в оправдательных документах отсутствуют цены, откладывая его до момента поступления счетов. Переданную по телефону информацию бухгалтер должен отразить в том отчетном периоде, когда состоялся межгородской или международный разгово-

вор, а совсем не тогда, когда поступает счет с телефонной станции. Если товары отгружены из Владивостока организации, находящейся в Санкт-Петербурге, то с момента сдачи этих товаров на товарную станцию Владивостока собственность на них перешла к получателю (если иное не указано в договоре) и он, получатель, должен эти товары уже оприходовать, даже при отсутствии оправдательных документов. Обычно говорят, что бухгалтер во всех таких случаях должен составить справку — «документ бухгалтерского оформления», но согласно постулату Швайкера настоящим документом, имеющим юридическую силу, можно считать только тот, который оформляет совершившийся двусторонний акт, а документы бухгалтерского оформления никаких сделок не отражают и по большому счету юридического значения не имеют.

Вывод: все больше и больше фактов хозяйственной жизни не оформляются полноценными документами. Сопоставимость между бухгалтерской информацией и данными первичных документов в существенной степени пропадает.

Адекватность учетных данных фактическому положению дел

По множеству причин информационное отражение хозяйственных процессов так или иначе отрывается от фактического положения дел. Старейший бухгалтерский постулат гласит:

Необходимо периодически учетные данные приводить в соответствие с фактическим состоянием дел.

Бухгалтер в своей повседневной жизни пребывает в своеобразном виртуальном мире и должен бояться отождествить его с миром реальных хозяйственных процессов. Чтобы иметь возможность для формирования своего независимого достоверного и добросовестного взгляда, ему, бухгалтеру, необходимо всегда держать от него разумную дистанцию.

Степень этой разумности устанавливается путем проведения периодических инвентаризаций. О. О. Бауэр писал: «Купец обязан ежегодно составлять инвентарь своего движимого и недвижимого имущества, своих долгов и требований, безразлично, какого бы они ни были рода и происхождения» (Бауэр, 1913, с. 85). В старые времена и сейчас ежегодная инвентаризация считалась обязательной, но и в течение отчетного периода ее проведение необходимо.

Тождество фактических и учетных данных как один из видов сопоставимости в бухгалтерском учете было сформулировано Леотейем и Гильбо. Описание «состояния хозяйственных благ, прав и обязательств одного лица или совокупности лиц» называлась инвентарем (Леотей, Гильбо, 1924, с. 318), а сама инвентаризация проводилась с целью «исправить сальдо счетов ценностей сообразно с натуральной их наличностью» (Леотей, Гильбо, 1924, с. 319). Однако расхождение сальдо счетов Главной книги и фактического остатка допускается только по причине утраты материальных ценностей в результате физических, химических и иных воздействий. Отсюда: тождество фактических и учетных данных имеет место при выполнении одновременно двух условий: во-первых, сопоставимость натуральных остатков и, во-вторых, использование учетных оценок, применяемых при ведении бухгалтерского учета для установления денежной оценки инвентаризируемым материальным ценностям. При нарушении первого условия необходимо урегулировать сальдо счетов в соответствии с суммой установленных наличных остатков, таким образом, чтобы сальдо счетов инвентаризируемых ценностей соответствовало реальному наличию остатков. При нарушении второго условия достичь сопоставимости между данными бухгалтерского учета и инвентаризационной описью невозможно. Как в советское время, так и теперь баланс должен быть составлен только на основании данных инвентаризации, т. е. заключительный баланс должен быть не книжный, а инвентарный.

Вывод: недостачи и излишки в учете были всегда и думать, что кто-то когда-то их ликвидирует, по меньшей мере — наивно.

Постулаты Совари

С тех пор как бухгалтерская информация была разделена на два уровня: учет аналитический и учет синтетический, возник вопрос об обеспечении не просто их сопоставимости, а об их тождестве как в смысле сальдо, так и оборотов.

Предложенная Ж. Совари (1622—1690) запись информации в книгах аналитического и синтетического учета предопределяла как сопоставимость, так и ее тождество. Изначально данные переносились из первичных документов в синтетические и аналитические счета. Следует отметить, что регистрация в аналитическом учете не предполагала двойной записи, так как носила униграфический характер: «*Всякая простая или униграфическая формула устанавливает или дебет или кредит и ничего более*» (Леотей, Гильбо, 1924, с.278). И по сей день аналитический учет ведется по правилам простой бухгалтерии.

Соответствия между данными аналитических и синтетических счетов были определены Совари. Они были сформулированы в двух постулатах его имени:

- *сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты;*
- *сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов должна быть равна оборотам по дебету и кредиту того счета, к которому они были открыты.*

Соблюдение этих постулатов служит критерием эффективности бухгалтерского учета, неприложным условием его правильной организации.

Методика проведения синтетического и аналитического учета имеет ряд принципиальных отличий. Во-первых, аналитический учет устанавливается предприятием самостоятельно; во-вторых, в нем применяется более широкий круг измерителей; в-третьих, он не предполагает двойной записи. Запись делается только по соответствующему аналитическому счету в раскрытие записи по синтетическому счету, не затрагивая иных синтетических счетов. Именно раскрытие информации на аналитических счетах с ее отражением на синтетическом счете предопределяет и тождество данных аналитических счетов, открываемых к нему. По мнению Д. Чербони (1827—1917), ничто не может быть записано на аналитическом счете без предварительной записи на синтетическом счете (дедуктивный способ). При дедуктивном способе записи на синтетическом счете игнорируется аналитический признак (например, контрагент или агент — подотчетное лицо), что приводит к свертыванию сальдо по счету. Сальдо аналитических счетов расчетов должно быть развернутым, учитывая расчеты с каждым отдельным контрагентом или агентом, при этом необходимо отражать по дебету обязательства перед организацией, а по кредиту — ее обязательства. Таким образом, игнорируется аналитический признак, являющийся существенным при формировании сальдо синтетических счетов. Это обстоятельство является основной причиной нарушения первого постулата Совари. Приоритет первоначальной записи на аналитических счетах с последующим отражением информации на синтетических (индуктивный способ) отстаивали Леотей и Гильбо. При индуктивном способе всегда достигается колляция данных аналитических и синтетических счетов и, следовательно, будут выполнены оба постулата Ж. Совари.

В начале 20-х гг. XX в. дискуссия о сопоставимости синтетического и аналитического учета продолжалась. Индуктивный вариант отстаивал наш соотечественник Н. А. Блатов (1875—1942), дедуктивный — великий швейцарский автор И. Ф. Шер (1846—1924). Но уже тогда Рудановский полагал, что и синтетический и аналитический учет существует не на иерархической основе, а параллельно, причем первый является ревизионным, а второй — контрольным. Уже в наше время В. Ф. Палий ввел корреляционный принцип организации счетов, в соответствии с которым сначала открываются аналитические счета по одному

из свойств объекта учета, потом по следующим и т. д., что предполагает не иерархическую, а корреляционную взаимосвязь аналитических счетов.

Вывод: системы аналитического и синтетического учета должны существовать (и они в определенном смысле так и существуют сейчас) автономно друг от друга и в силу этого сопоставимость между ними должна существовать, но тождество уже теряется.

Отчетность и Главная книга

Тождество данных бухгалтерского баланса и счетов Главной книги могло быть достигнуто только при условии, что в балансе имущество отражалось по учетным оценкам, т. е. по ценам приобретения или создания (себестоимости). В том случае, если в балансе имущество отражается по объективным (справедливым) текущим ценам, нарушается сопоставимость данных синтетического учета (сальдо счетов Главной книги) и статей Баланса. В силу того, что «активы и пассивы регистрируются независимо от данных прошлых лет по фактическому (физическому) наличию или по бухгалтерским записям и получают оценку, которая, в соответствии с требованиями объективности, может быть лишь текущей стоимостью или ценой реализации», оценка имущества, отраженного в балансе за отчетный период, «лишена связи с оценкой предшествующего баланса» и, следовательно, с данными Главной книги, т. е. не подразумевается «непрерывности оценки» и, соответственно, сопоставимости (Обербринкманн, 2003, с. 105).

Отсюда и новый постулат:

Данные счетов Главной книги могут не совпадать с данными бухгалтерской отчетности.

В самом деле, основные средства могут быть показаны в балансе в сумме x руб., а сальдо по счету 01 «Основные средства» составляют y руб. И это теперь обычно.

В настоящее время постулаты Совари не соблюдаются в целом ряде случаев. Как отмечают В. В. Ковалев и Вит. В. Ковалев, «учетный и отчетный информационные сегменты тесно взаимосвязаны, однако они несопоставимы по многим параметрам» (Ковалев, Ковалев Вит., 2004, с. 15). Во-первых, переоценка основных средств, которая может быть проведена в периоде, следующем за отчетной датой, на счетах бухгалтерского учета будет отражена позже, чем она найдет отражение в бухгалтерской отчетности. Это обстоятельство приведет к нарушению тождественности данных сальдо счетов Главной книги и показателей баланса. Во-вторых, необходимость внесения изменений в бухгалтерскую отчетность вследствие введения новых нормативных положений по порядку ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, также положений Учетной политики предприятия.

Введение нормативных актов по бухгалтерскому учету требует внесения изменений в учетную политику. В соответствии с требованиями ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» последствия изменения в политике отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в регламентированном нормативными актами порядке. Если соответствующий нормативный акт не предусматривает порядок отражения изменений в учетной политике, то их последствия, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты организации, отражаются в бухгалтерской отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года.

В соответствии с нормами ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» при несопоставимости данных за период, предшествующий отчетному, с данными за отчетный период первые из названных данных подлежат корректировке.

Таким образом, процедура отражения последствий изменений учетной политики предполагает, во-первых, корректировку включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному (например, данные на начало отчетного года в балансе и показатели деятельности за предыдущий год). Во-вторых, корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности, никакие записи на счетах бухгалтерского учета не делаются, что приводит к разрыву информации, содержащейся на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Вывод: Бухгалтерская отчетность в духе МСФО приобретает самостоятельный характер по сравнению с текущим бухгалтерским учетом, представленным в Главной книге.

Отчетность и ее логические связи

Закон исключенного третьего, здравый смысл и инстинктивное стремление к порядку и истине диктовали бухгалтеру очевидную мысль:

один и тот же показатель всегда и во всех отчетных формах должен иметь однозначное значение.

Не может быть такого, что прибыль в одном месте показана в одной величине, а в другом — в другой. Это очевидное требование привело к составлению так называемых увязок к отчетным формам. При этом о взаимосвязи показателей бухгалтерской отчетности можно говорить в двух срезах (проекциях): между показателями различных форм отчетности за один отчетный период и между одними показателями за разные отчетные периоды или на разные отчетные даты.

В силу того, что все отчетные формы составляют единую систему данных об имущественном и финансовом положении предприятия, которая объективно обусловлена единым источником информации — данными бухгалтерского учета, все показатели бухгалтерской отчетности должны быть взаимоувязаны. Однако естественным образом обусловленная взаимосвязь все более и более нарушается. Причинами этого являются требования порядка заполнения форм бухгалтерской отчетности, связанные либо с отражением определенных фактов хозяйственной жизни, либо с изменениями в методологии бухгалтерского учета, структуры и состава показателей бухгалтерской отчетности, а также изменения Учетной политики предприятия.

Такая операция, как переоценка основных средств, приводит к нарушению тождественности данных не только в показателях таких отчетных форм, как «Бухгалтерский баланс» по статье «Основные средства» и «Отчет об изменении капитала» по статьям «Добавочный капитал» за один отчетный период, но также несоответствия показателей по статье «Основные средства» на начало последующего и конец предыдущего года.

К нарушению тождественности данных показателей бухгалтерской отчетности приводят также изменения, вносимые в нормативные акты по порядку признания, классификации и оценки имущества и обязательств. Например, необходимость включения в состав финансовых вложений депозитных счетов, исключения из состава финансовых вложений беспроцентных ссуд, изменение порядка формирования резерва под обесценение ценных бумаг в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» привели к несоответствию показателей по статье баланса «Финансовые вложения» на конец 2002 г. и начало 2003 г.

Решение администрации об изменении ранее принятого способа оценки материальных запасов приведет также к нарушению тождества данных бухгалтерского учета. И если подобное несоответствие возможно исправить в отчетности текущего года, то отчетность предыдущих лет исправлению не подлежит и, следовательно, показатели, представленные в отчетности за разные периоды, всегда будут несопоставимы.

Возникновение и существование различных систем учета создает дополнительные возможности и, соответственно, предъявляет требования по дополнительному контролю. Так, введение в действие 25 главы Налогового кодекса РФ предопределило как различные системы формирования финансовой и налогооблагаемой прибыли, так и возможности системы контроля за достоверностью показателей посредством их сопоставления.

При этом разные пользователи ожидают свои значения одного и того же показателя: государство, скажем, хочет увеличить сумму прибыли, а собственник в этом случае, наоборот, стремиться показывать убытки. Эти же собственники, когда дело доходит до дивидендов, уже думают о том, как взвинтить финансовые результаты, и это только один пример, а таких много.

Вывод: каждый одинаковый показатель бухгалтерской отчетности должен иметь столько значений, сколько существует групп пользователей, заинтересованных в нем.

Эти, безусловно, очевидные слова вряд ли когда-нибудь будут выполнены полностью, но то, что уже существует и прибыль бухгалтерская, и прибыль налогооблагаемая, показывает то, в каком направлении идет развитие учета.

Деньги

Теперь мы приведем решающий аргумент против сопоставимости данных, которые представляет бухгалтер:

Все или почти все объекты бухгалтерского учета составлены из несопоставимых величин.

То есть в жизни нет даже естественной сопоставимости, что объясняется необходимостью учитывать одинаковые предметы, а неодинаковые, тем более по разным ценам. Это возможно даже в один и тот же момент времени. Но положение приобретает катастрофический характер, поскольку ценности, представленные в балансе, поступают в самое разное время и их оценки несопоставимы уже в силу фактора времени — момента оприходования. Если предположим, что при составлении баланса была проведена переоценка, то ее можно осуществить или по изменению индекса цен, что бессмысленно, так как «в любой период времени, — писал Д. М. Кейнс, — одни цены повышаются, другие падают» и, что самое главное, «не существует, — указывал он же, — точно измеренной в числах величины, соответствующей понятию общего уровня цен» (Скидельски, 2005, с. 263); или по индивидуальным индексам, но в этом случае пользователи такой информации неизбежно столкнутся с разыгравшимися фантазиями оценщиков, что также сделает отчетные данные несопоставимыми.

Вывод: учетно-экономическая информация в принципе несопоставима и не может быть иной.

Итоги

Бухгалтеры, вводя контрольные моменты (точки) в теорию и практику учета и придав ему виртуальный характер, демонстрируют то, что в этих точках заданная сопоставимость носит искусственный характер и даже если все тождества оказываются выполненными, делать из этого вывод об адекватности учета реальным хозяйственным процессам нельзя. Привычным мифом традиционной бухгалтерии выступает утверждение, что если постулаты сопоставимости выполнимы, то отчетность является достоверной. Увы, это не так. На наших глазах единый логически строгий учет рассыпается от дуновения жизни как картонный домик. Появляются учеты финансовый, управленческий, налоговый, экологический, критический, экономический, креативный и т. д. и т. п. И это только начало. Каждый вид учета диктует и свои правила и свои результаты. И внутри каждого из этих видов учета одни и те же показатели сплошь и рядом

имеют неоднозначные значения. Мы погружаемся в хаос. Связано это с тем, что нынешняя жизнь серьезно качественно и количественно изменилась и традиционный домик двойной бухгалтерии Луки Пачоли, который со всем старанием возводили его наследники, стал слишком тесен и он рушится на наших глазах. И тут вспоминается прекрасное замечание К. Р. Поппера (1902—1994): «Кант был прав в том, что это наш интеллект накладывает свои законы, свои идеи, свои правила на нечленоразделенную массу наших «ощущений» и тем самым вносит в них порядок. Не прав же он был, когда не видел, что в этом положении мы не так уж часто добиваемся успеха» (Поппер, 2002, с. 73). Отсюда вся система традиционной бухгалтерии со всеми логическими ухищрениями, навязанная нам ее творцами, погибает на наших глазах.

Нам остается только верить, что придут новые люди и создадут новый более яркий и действенный учет.

Источники

- Бауэр О. О.* Инвентаризация // Счетоводство и Хозяйство 1913. № 2.
- Езерский Ф. В.* Обманы, утайки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной — итальянской системы счетоводства и открываемые признаками верности русской — тройной системы. СПб., 1876.
- Езерский Ф. В.* Разные системы счетоводства. СПб.; М., 1908.
- Леотей Э., Гильбо А.* Общие руководящие начало счетоведения. М., 1924.
- Ковалев В. В., Ковалев Вит. В.* Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения). М., 2004.
- Кошкин И. А.* Оперативно-балансовый учет (курс основной). Л., 1933.
- Обербринкманн Ф.* Современное понимание бухгалтерского баланса. М., 2003.
- Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях. М., 2001.
- Поппер К. Р.* Объективное знание. М., 2002.
- Рудановский А. П.* Теория учета: дебет и кредит как метод учета баланса. М., 1925.
- Скидельски Р.* Джон Майнард Кейнс, 1883—1946. М., 2005. Кн. 1.
- Шпет Г. Г.* Мысль и слово. М., 2005.