

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Я. В. Соколов

заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

Е. В. Казанникова

аспирант Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов

ДОСТОВЕРНЫЙ И ДОБРОСОВЕСТНЫЙ ВЗГЛЯД

Последние пятнадцать лет в российском бухгалтерском учете усилилось англо-американское влияние. Оно широко обсуждается в профессиональных кругах и часто отождествляется со всем Западом. Сплошь и рядом мы говорим: на Западе принято делать так. При этом всегда как-то чувствуется одобрительная нотка. Недаром еще В.П. Боткин (1811–1869) метко подметил, что «для русского человека все европейское имеет таинственное обаяние» (цит. по: Зеньковский, 1997, с. 13). Однако Запад большой. В разных странах живут разные люди с разными взглядами. И бухгалтерские методы, применяемые там, – неодинаковые (Бухгалтерский учет в зарубежных странах, 2005).

Доминируя в мировой теории и практике учета, англичане выдвинули характерную доктрину – достоверный и добросовестный взгляд («true and fair view»). (У нас много думали, как точнее перевести эту сакраментальную для англичан формулу, но лучшим надо признать приведенный здесь вариант, принадлежащий О.М. Аскери.)

Истоки

Интересна история возникновения этой формулы и слов, которые она включает.

Когда-то в Англии, в 1844 г. в законе «О компаниях» появились с очевидностью понятные слова: «достоверное и правильное» («true and correct») отражение информации в отчетности (Chastney, 1975; Nobes, Parker, 1991). Их понимали все, но редко кто вдумывался в их практический смысл, почитая очевидными.

Наступил 1944 г., шла война, Институт профессиональных бухгалтеров Англии и Уэльса принял решение о введении простой и ясной формулировки: «*true and fair view*» – «достоверный и добросовестный взгляд». В Англии все делают не спеша. Прошло еще несколько лет, и в 1947 г. эта формулировка получила юридическое признание (Chastney, 1975; Nobes, Parker, 1991). Однако сразу же начались нескончаемые дискуссии: почему исчезло слово «правильный» («correct»). Сэр Томас Робсон, сэр – это титул и значит, что профессиональный бухгалтер Робсон был королем посвящен в рыцари, отвечая критикам, так разъяснил решение: «... многие люди считают слово «правильный» слишком категоричным, особенно когда речь идет об оценках, с которыми мы имеем дело в бухгалтерском учете» (Minutes of Evidence, Q. 6833).

В профессиональной печати эта точка зрения получила дополнительное развитие: «Слово «правильный» всегда считалось слишком категорично звучащим.

Это связано с тем, что оно предполагает существование только одной точки зрения, которая считается единственно допустимой, а все остальные признаются ложными... Среди бухгалтерских стандартов и информации, представленной в учете ... мы не найдем абсолютной истины и поправка, предложенная Институтом, предполагает, что данные отчетности могут быть достоверными только по мнению аудитора, который считает их таковыми» (Accountant, 1944, p. 2).

Однако примерно первые двадцать лет требование достоверного и добросовестного взгляда воспринималось достаточно спокойно, скорее как агитационный лозунг, чем сентенция, имеющая серьезные практические последствия. Многие воспринимали доктрину как следствие недостатка нормативных документов в Англии и трактовали ее как право самостоятельных действий во всех случаях наличия юридических лакун (Hopwood, 1990, p.84; Walker, 1986, p. 34; Nobes, Parker, 1991). Вскоре два обстоятельства изменили дело: принятие 4 Директивы ЕС и дело Аргайлл Фудз (Argyll Foods). В первом случае речь шла о гармонизации финансовой отчетности в границах Европейского Союза, во втором — о крупнейшей компании, в отчетности которой были нарушены требования Закона о компаниях и одного из стандартов. Аудиторы, констатируя это, одновременно отметили, что данные нарушения не делают отчетность не-правильной и она может быть признана достоверной и добросовестно составленной (Ashton, 1986). Этот парадокс лег в основу многочисленных и долгих дискуссий, которые продолжаются до сих пор. Они затронули и нашу страну, но пока не наших бухгалтеров. На Западе по сей день вокруг этой доктрины (этого основного руководящего принципа) идут бесконечные дискуссии. Одни убеждены, что без нее жить и работать невозможно, другие — что это просто никому не нужный анахронизм.

Два в одном или два в двух

Первый вопрос, который всегда возникает, связан вот с чем: идет ли речь о единой формуле (два слова и единый смысл) или о двух словах с двумя разными смыслами. При этом в дискуссиях очень часто забывают, что если слова понимаются по-разному, то, следовательно, возможно получение достоверной информации не обязательно составленной добросовестно и, что особенно важно, в жизни можно добросовестно получить недостоверную информацию (Ryan, 1980, p. 87; Tweedie, 1983, p. 425.).

Для того чтобы противопоставить эти понятия, в Англии изобрели очень впечатляющий пример. Одним кораблем управляли в очередь капитан и старпом. Первый был трезвенником, второй — алкоголиком. Однажды, капитан, принимая вахту, записал в журнал: «Старпом был пьян». Запись была достоверной и сделана добросовестно. На следующий день старпом, вступая на вахту, увидел обидные для себя слова, и написал: «Сегодня капитан был трезв». Это было достоверно, но недобросовестно, ибо создавалось впечатление, что капитан всегда бывает пьяным, а в этот день почему-то не выпил (Cowan, 1965).

Говоря серьезно, необходимо напомнить, что многие бухгалтеры исходили из того, что влияние достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую отчетность зависит от общего контекста (Dixon, 1969), в котором формируется финансовая отчетность и от общества, которое ее использует. Очень хорошо сказали Д. Твиди и Дж. Келлас, заметив, что сама доктрина является временной и меняет смысл, следуя за жизнью (Tweedie, Kellas, 1988; Tweedie, 1983, p. 449).

Из этого П. Уолтен вывел утверждение, что доктрину достоверности и добросовестности следует рассматривать в духе великого швейцарского филолога Ф. М. де Соссюра (1857–1913), который понимал лингвистический знак — слово, как единство означаемого и означающего (Walton, 1991; Walton, 1993, p. 52–53). В нашем случае — означаемое — это сущность, идея, лежащая в основе двух слов, а означающее — сами слова, которые создают впечатление о смысле. При этом

у разных людей могут возникать неодинаковые ассоциации. Очень характерно, что означаемое во всех случаях должно быть одинаковым, а означающее меняется: разные пользователи, например, бухгалтеры, финансовые директоры, акционеры, собственники и аудиторы сплошь и рядом понимают слова по-разному, в зависимости от своих интересов и апперцепции (Nobes, 1993, ch. 4). Можно даже сказать, что бухгалтеры проставляют в отчетность числа, а все остальные вкладывают в них смысл. Более того, Б.А. Рутерфорд (Rutherford, 1983, p. 33–36) даже утверждал, что разные нации вкладывают неодинаковое содержание в понятия доктрины.

Трактовка, проводящая различие между двумя словами, представлена Т. А. Ли. Он утверждал, что достоверность — это информация, адекватно сообщающая о том, о чем идет речь, а добросовестность — это объективная нейтральная оценка, которая не дает преимуществ ни одной из групп пользователей (Lee, 1986, p. 51).

Но это легче сказать, чем сделать.

С чисто бухгалтерской точки зрения К. Ноубз и Р. Паркер, опираясь на результаты проведенного ими исследования, дали следующие определения каждого из составляющих доктрину понятий. Достоверность достигается: 1) соответствием записи оправдательным документом или, что не менее, а, может быть, и более важно, самим фактам хозяйственной жизни; 2) записи никогда не должны противоречить фактам; 3) сами записи должны выполняться строго по правилам; 4) отличаться фотографической точностью; 5) данные отчетности не должны уводить в сторону и не затемнять содержание, которое всегда предпочтительнее формы, и 6) которое следует понимать только в общем информационном контексте; 7) сказанное позволяет уяснить то, что было на самом деле (Nobes, Parker, 1991).

Что касается добросовестности, то, по мнению Н. Рассела, она характеризуется: 1) последовательностью применения учетной политики, что особенно важно в аудите; 2) объективностью выданных оценок; 3) специальным раскрытием необходимой и значимой информации; 4) общедоступностью понимания данных отчетности, которые должны быть понятны широкому кругу заинтересованных лиц и 5) соблюдением правил действующих стандартов и общепринятой практики (Russell, 1988, part 1, p. 230).

Мы рассказали о тех, кто считает доктрину, состоящей из двух отдельных самостоятельных понятий. Однако очень много специалистов понимают ее как единое требование. Они думают, что если рассматривать два слова отдельно, то доктрина теряет смысл. Странников такой трактовки больше. Ее ярким представителем считается И. Дэвисон (Davison, 1983, p. 3).

Понимание доктрины и ее границы

Понимание связано с определением достоверного и добросовестного взгляда. Как мы понимаем доктрину, так, в сущности, и определяем ее.

И тут мы сталкиваемся со здравым скептицизмом А. Форстера и Д. Флинта, которые писали, что определение в данном случае невозможно, ибо оно перечеркивает содержание (Forster, 1983, p. 11; Flint, 1982, p. 2, 4). В самом деле, определяя эту доктрину, мы вводим ее в границы и тем самым уже не позволяем свободно, согласно ее собственной идеи, применять. Говоря словами знаменитого французского философа Ж. Дерриды (р. 1930 г.), мы в этом случае сталкиваемся с апорией и, конечно, как всякую апорию, мы должны преодолевать. В сущности, это значит, что и в теории и на практике возникает множество пониманий доктрины, и это множество не смутило бы Ж. Дерриду, который привел бы ее деконструкцию (цит. по: Стерн, 2005, с. 49). Но если деконструкция приводит к множеству возможных трактовок, то это не радует многих, особенно практиков, вызывая у них оправданный, а чаще неоправданный пессимизм. В этом отношении характерно мнение Т. Джонстона и М. Ягера, которые,

в сущности, выступают против доктрины, считая ее весьма неопределенной, так как она может быть понята или слишком буквально, или в связи с нормативными документами, или согласно принципам, или согласно обычной практике (Johnston, Jager, 1963 p. 312).

На сегодняшний день можно выделить восемь вариантов трактовки доктрины достоверного и добросовестного взгляда.

Самым широким и простым будет ее понимание или как этического требования, или просто как лозунга:

1) *достоверность достигается добросовестной работой.*

Такого понимания и требовали Г.А. Ли и П. Рутман, но это лозунг, общие слова о том, что надо быть честным и не лукавить в работе и жизни (Lee, 1973, p. 31; Rutteman, 1984, p. 8);

или же, как следствие, чисто практического подхода:

2) *достоверность при добросовестном отношении должна обеспечить легкость составления и понимания отчетности.*

Этот взгляд высказал Р. Кэттл (Kettle, 1950, p. 117).

Несколько уже будут два следующих понимания:

3) *доктрина достоверного и добросовестного взгляда необходима в тех случаях, которые не получили описания в нормативных документах;* идея, выдвинутая К. Ноубзом и Р. Паркером (Nobes, Parker, 1991).

4) *доктрина должна применяться в тех случаях, когда требования нормативных документов противоречат друг другу.*

Этот взгляд развивает наш украинский коллега А.М. Петрук (Петрук, 2005, с. 175–197).

Гораздо уже утверждение немецких авторов (Ordelleide, 1993; Busse von Colbe, 1984; Hoffman and Arden, 1983; Норе, 1984), согласно которому:

5) *отчетность составлена достоверно и добросовестно, если бухгалтер строго следует принципам и стандартам бухгалтерского учета.*

Но самым узким подходом считается следующий:

6) *то, что соответствует требованиям нормативных документов, то и отвечает достоверному и добросовестному взгляду;*

однако в этом случае также возможны два варианта:

6а) *следование букве закона.* Это самый старый и самый узкий способ истолкования любого текста, в том числе и текстов нормативных документов. Но в этом случае допускается только однозначное их понимание. Именно такое понимание текста Б.А. Рутерфорд называл нисходящим (Rutherford, 1985, p. 489). Такой трактовки доктрины придерживались также Т.А. Ли (Lee, 1982), Д. Флинт (Flint, 1982), Е. Вулф (Woolf, 1986, p. 119) и другие;

6б) *следование духу закона,* ибо важны не просто слова, а то, что за ними скрыто.

«Насколько однозначная интерпретация, — писал Г. Г. Шпет, — на первых порах кажется простой и естественной, скрывая за своей простотой действительную сложность герменевтических проблем, настолько же сложность многозначной интерпретации с самого начала требует себе оправдания и обоснования» (Шпет, 2005, с. 255). Дело в том, что в этих условиях появляется возможность вместо однозначной интерпретации текста прибегать к его многозначному толкованию. Впрочем, это очень опасный подход. Если вспомнить метод деконструкции Жака Дерриды, то из любого текста всегда или почти всегда можно извлечь множество равноценных смыслов (цит. по: Стерн, 2005, с. 49). Может быть, именно поэтому многие авторы говорили о том, что дух закона следует понимать, в нашем случае, как просто следование бухгалтерским общепринятым принципам (Edey, 1971; Venon, 1962, p. 934), т. е. просто принять вариант (5).

По Б. А. Рутерфорду следование букве Закона означает нисходящую его трактовку, а духу — восходящую, но, согласно Р. Макве и Дж. Джексону, при всех обстоятельствах только следование Закону делает финансовую отчетность

общепризнанной (Macve, Jackson, 1991, p. 59), однако они не уточняют, идет ли речь о букве или духе закона.

Аналогичное мнение высказывал и Р. Ардуинкл, отмечая примат Закона и допуская отступление от него в исключительных форс-мажорных обстоятельствах (Ardwinckle, 1987, p. 19).

Но есть специалисты, убежденные, что важно следовать не просто букве и духу Закона, а исходить из подтверждения и буквы и духа Закона, каковым должно быть мнение аудитора, т. е.

7) *только то, что одобрено и подтверждено мнением аудитора, может соответствовать достоверному и добросовестному взгляду* (Nobes, Parker, 1991).

В этом случае уже не бухгалтер, а стороннее лицо становится экспертом в таких вопросах.

Однако есть и большие «экстремисты». Они утверждают, что бухгалтер свободен и должен следовать не формальным требованиям, которые ему навязывают, а только голосу своей совести. В этом случае бухгалтер не связывает себя ни с требованиями нормативных документов, ни с мнением посторонних лиц — аудиторов, а руководствуется заветом великого поэта:

Ты царь: живи один. Дорогою свободной

Иди, куда влечет тебя свободный ум.

Отсюда и правило:

8) *только следование голосу совести, который звучит в душе бухгалтера, позволяет достоверно и добросовестно представить финансовое положение предприятия.*

Этот вывод напоминает правила для пешеходов. Все знают, что переходить улицу на красный свет — нельзя, но понимают этот запрет по-разному. В Германии и многих других странах континентальной Европы толпы людей стоят на пустынной улице и ждут зеленого света (это нормативное регулирование). В Англии в подобных случаях люди смело идут на красный свет (это и есть достоверный и добросовестный взгляд). Что касается бухгалтерского учета, то при всей внешней убедительности такой подход ведет к анархии и произволу.

Если верить Т.А. Ли, то на подсознательном уровне все составители и пользователи финансовой отчетности чувствуют и понимают концепцию достоверного и добросовестного взгляда одинаково (Lee, 1982, p. 16).

Подытоживая общую характеристику доктрины, А. Хигсон и Дж. Блейк приходят к четырем выводам. Она включает: 1) множество возможных и логически равнозначных оценок; 2) приоритет содержания над формой, т. е. экономики над правом; 3) доказательство того, что финансовая отчетность свободна от предвзятых и необъективных суждений; 4) базу данных для принятия профессиональных суждений (Higson, Blake, 1993, p. 108).

Однако большинство специалистов придерживаются еще более расплывчатой трактовки. Так, Д. Флинт говорит о том, что доктрина — это не набор правил и лозунгов, а вопрос этики или морали (Flint, 1982, p. 30), а как следует понимать мораль и этику, разъясняет Д. Твиди: «в учете одной правды мало, она может ввести в заблуждение. Нужна целесообразность» (Tweedie, 1983, p. 425).

Трудно иметь дело с доктриной, которую понимают столь по-разному и практическое применение которой столь неопределенно. Поэтому во многих случаях находится масса ее противников. Они убеждены, что корни ее уходят в те времена, когда не было нормативных документов и что появление каждого нового документа вытесняет ее, превращая остатки в атавизм минувших эпох.

Наш рассказ не будет полным, если не отметить весьма радикальный взгляд А. Бюрлауда, который не без основания считал, что достоверный и добросовестный взгляд должен быть не у тех, кто работает и пользуется данными финансовой отчетности, а у тех, кто разрабатывает бухгалтерскую методологию и составляет учетные стандарты (Burlaud, 1993, p. 94, 98). На это Б. Попов заметил,

что достоверный и добросовестный взгляд и есть лучший стимул для критического отношения к методам бухгалтерского учета (Poroff, 1983, p. 52).

Социологические исследования

Когда столько противоречий, неясностей, недоговоренностей вносят теоретики в живую хозяйственную жизнь, всегда интересно узнать, что думают практики о том подарке, который им преподнесли люди большой науки. Для этого на Западе несколько раз проводились социологические опросы заинтересованных лиц относительно того, как они понимают достоверный и добросовестный взгляд. Были получены довольно интересные результаты: более 50 % финансовых директоров полагаются на мнение аудиторов (вариант 7) и не осознают различия между понятиями достоверность и добросовестность, и при этом эти директора сами ничего не делают, дабы их отчетность отвечала требованиям достоверного и добросовестного взгляда (Nobes, Parker, 1991). Но самое главное — это то, что число компаний (было разослано 900 анкет, ответило 463 респондента, обследование 1985 г.), придающих значение достоверному и добросовестному взгляду — ничтожно, в сущности, все они склоняются к варианту 1. На словах признают, на деле не замечают. Но возникает еще и вопрос: на сколько убедительны полученные ответы? Р. Бол и Г. Фостер в связи с этим писали, что 1) истинные мотивы респондента могут быть скрыты; 2) респондент мог руководствоваться ложными аргументами; 3) респондент отвечал с учетом мнения другого лица; 4) ответы — это знаки того, что говорит респондент, но отнюдь не фактические утверждения (Ball, Foster, 1982, p. 206).

Особенно важно помнить последнее замечание: при опросе узнают не то, что имеет место на самом деле, а только то, что по данному поводу считают нужным ответить заинтересованные респонденты.

Смысл достоверного и добросовестного взгляда

Если мы исходим из того, что достоверность — это одно понятие, а добросовестность — другое, то перед нами возникает новая задача: как увязать эту формулу с экономическими и юридическими аспектами хозяйственной жизни. Для этого нам необходимо разделить все методологические проблемы бухгалтерского учета на четыре группы (см. табл.).

Таблица

Четыре группы трактовок достоверного и добросовестного взгляда

Смысл фактов хозяйственной жизни	Бухгалтерская формула	
	Достоверность	Добросовестность
Юридический (форма)	Юридическая достоверность	Юридическая добросовестность
Экономический (содержание)	Экономическая достоверность	Экономическая добросовестность

Из таблицы видно, что смысловая трактовка фактов хозяйственной жизни приводит или к юридической или экономической интерпретации бухгалтерских проблем. И тут мы сталкиваемся с двумя вариантами:

— или отдать приоритет форме, юридическим началам перед содержанием, т. е. экономическим положениям, что соответствует пониманию Р. Штаммлера (1856–1938);

— или считать приоритетным экономическое содержание, а юридические начала считать от них производными, что вытекает из учения К. Маркса (1818–1883) о базисе и надстройке.

Юристы всегда придерживались первого варианта, который трактуется как приоритет формы над содержанием, а экономисты считали, что все должно

быть наоборот. Бухгалтеры долгое время, а многие еще и сейчас, придерживались и придерживаются первого мнения. И только в эпоху перестройки в наш бухгалтерский учет, но не в сознание бухгалтеров, вошла идея приоритета содержания над формой (Положение по Бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, п. 7).

Теперь разберем, как этот принцип соотносится с доктриной достоверного и добросовестного взгляда.

Юридическая достоверность достигается полной адекватностью учетных данных требованиям нормативных документов. Это традиционный русский подход: если все сделано по инструкции, то, значит, все сделано правильно. Естественно, что юристы, эти «начетчики и букведы», как их назвал Г. Болингброк (1678–1751), придерживались и придерживаются только этого понимания достоверного и добросовестного взгляда. Очень хорошо сказали К. Ласок и Е. Грейс: «От того, что какие-то бухгалтерские приемы являются общепризнанными в бухгалтерской практике от этого они не приобретают юридической силы» (Lasok, Grace, 1989, p. 16). И в самом деле, слишком широкая трактовка доктрины, как считал И. Стюарт, открывает зеленый свет для манипулирования финансовыми показателями. Отсюда вывод:

бухгалтер не должен выходить за юридические границы нормативных документов (Stewart, 1988, p. 121).

Как показали социологические опросы (Nobes, Parker, 1991), в сущности, подавляющее большинство респондентов следовало юридическим формам и автоматически отождествляло достоверный и добросовестный взгляд с требованиями нормативных документов, т. е. речь идет о варианте б, при этом большинство опрошенных трактуют его в версии ба.

Но многие исследователи, наиболее ярким их представителем считается Д. Твиди, придерживаются взгляда, согласно которому достоверный и добросовестный взгляд – это замечательное средство преодоления требований отживших нормативных документов (Tweedie, 1988, p. 2–3), и тем самым выходят за границы не только версии ба, но и версии бб.

Юридическая добросовестность. В ходе работы могут возникать случаи, относительно которых или нормативные документы молчат или противоречат друг другу. Вот тут и сказывается добросовестность бухгалтера, ибо ему нужно правильно и самостоятельно решить хозяйственную ситуацию и описать ее или же суметь разобраться, какой юридической норме следует отдать предпочтение. В случае 1.2 бухгалтер следует вариантам 3 и 4, причем ему необходимо о своих решениях дать пояснения в приложении к финансовой отчетности. Но из социологических опросов становится ясно, что такие дополнения представляются очень немногими фирмами (Nobes, Parker, 1991).

Смысл сочетания описанных выше вариантов виден из диалога Шейлока с Порцией в «Венецианском купце» В. Шекспира. Ростовщик трактует условия векселя буквально и хочет вырезать из тела Антонио фунт мяса, что соответствует юридической достоверности, а адвокат, прибегая к казуистическим приемам, выигрывает процесс, что характерно для юридической добросовестности. Именно такие приемы Порции и соответствуют в бухгалтерии тому, что получило название креативного учета.

Экономическая достоверность. Сплошь и рядом то, что вытекает из нормативных документов, не отражает реального положения дел: товарные запасы составляют x руб., но явно, что из них товаров на y руб. не будет продано, или же дебиторы должны определенную сумму, но совершенно очевидно, что полностью ее не погасят, основные средства устарели, но их не уценили и т. д. и т. п. Поэтому в данном случае достоверность финансовой отчетности будет зависеть не от того, что показано в текущем учете, который, как правило, ориентирован на форму, а просто выражать интересы ее пользователей. В этом случае решающее значение уделяется принципам бухгалтерского учета. Именно следование

им делает отчетность достоверной. При этом многие бухгалтеры и аналитики в оценке должны использовать продажные цены, т. е. предполагается перманентная переоценка активов. В юридической достоверности применяются покупные цены или себестоимость, так как в этом случае продажные цены надо исчислить, а покупные присутствуют в юридически полноценных документах. В результате можно сказать, что в этом случае действует вариант 5.

Экономическая добросовестность продиктована тем, что при переоценке активов использование субъективных элементов неизбежно. Поэтому вся суть бухгалтерской добросовестности сводится к тому, чтобы оценка была выполнена с минимальной субъективностью. В данном случае добросовестность это гарантия достоверности. Именно эту достоверность через добросовестность оценивает аудитор (вариант 7). Но как крайним проявлением «духа бухгалтерской свободы» можно руководствоваться и вариантом 8.

В экономическом (содержательном) подходе мы видим, что достоверность и добросовестность — это единые категории, два в одном, а в юридическом варианте — это две самостоятельные категории.

И именно в случае юридической добросовестности возникают проблемы, как отразить в отчетности те корректировки, которые эта добросовестность требует:

— или отчет включает все данные согласно требованиям нормативных документов, т. е. достигается юридическая достоверность, а в пояснительной записке приводят корректировки. На этом настаивают такие авторы, как М. Арден (Arden, 1993) и многие другие;

— или сама отчетность уже составляется в исправленном виде. Д. Твиди и Дж. Келлас (Tweedie, Kellas, 1987, p. 93, 95) полагали, что в первом случае бухгалтер как бы оправдывается, а ему извиняться не за что.

В первом случае подход более простой и традиционно более понятный, как вспомогательный случай используется второй вариант.

Парадоксы применения

Опыт применения доктрины выявил ряд парадоксов, которые она скрывает:

— парадокс Дж. Дайера: *предполагается, что отчетность должна быть абсолютно истинной, но она не может быть таковой* (Dyer, 1974, p. 187–203).

Поэтому слово истина понимают как достоверность, при этом следуют уточнению Р. Айшира, который говорил, что доктрину нельзя понимать как точные математические правила, как, скажем, сложение в арифметике (Irish, 1966, p. 172):

— парадокс У. Биркетта: *достоверный и добросовестный взгляд обобщает требования принципов бухгалтерского учета, но сами принципы были сформулированы, исходя из этого взгляда* (Birkett, 1968).

Это так называемый парадокс порочного круга.

— парадокс Н. Харриса (Harris, 1987): *составляют финансовую отчетность одни люди, а используют ее другие*. Отсюда вывод: аудитор должен, проверяя, ставить себя на место главбуха. Харрис говорил, что главбух как бы печет пирог, а другие режут его на куски. Харрис даже утверждал, что выполнение бухгалтером правил и требований нормативных документов не может считаться достаточным, если финансовая отчетность не сможет дать достоверную и добросовестно составленную информацию, или, даже будучи достоверной, будет создавать у пользователей неправильное впечатление.

Практические следствия

Прочитав все сказанное до сих пор, бухгалтер практик скажет: «Ну и какой все это имеет практический смысл. Что изменится в моей работе?»

В работе бухгалтера изменится если не все, то многое. Прежде всего, он получит свободу выбора методологических приемов, правда, границы этой свободы очень расплывчаты. Сейчас, например, для наших бухгалтеров эти границы определены ПБУ 1/98 «Учетная политика», но п. 4 ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете» существенно их расширяет, вплоть до варианта 8. Однако, обращаясь к международной практике, мы можем сказать, что это не все. Обычно на Западе преобладает подход, согласно которому достоверный и добросовестный взгляд требует отказа от оценки по историческим ценам (себестоимость) и переход на справедливую стоимость (Nogrocks, 1967, p. 569). Более того, Р. Джек и Д. Флинт считают отчетность, составленную по себестоимости априорно недостоверной (Jack, 1977; Flint, 1982, p. 26). Так же думают большинство бухгалтеров Австралии и Южной Африки. Так говорят многие, но не все. Типичным оппозиционером выступает Т. Джонстон. Он полагает, что в отчетности должна присутствовать именно себестоимость, а в пояснительной записке могут быть использованы текущие цены (Johnston, 1967, p. 443–452). В развитие такого подхода высказывалось предложение составлять два отчета: один по текущим ценам, другой – по себестоимости. Это напоминает взгляды японского бухгалтера Ивао Ивата (1905–1955), который считал, что для фирмы важен динамический баланс (оценка по себестоимости), а аудиторы должны составлять баланс статический (оценка по продажным ценам) (Соколов, 2000, с. 423). Эта проблема широко обсуждалась также в Новой Зеландии (Harris and Wilson, 1982; Tilly, 1982). В Англии ее очень серьезно исследовал Дж. Шоу (Shaw, 1979).

Вопрос об оценке (этот центральный вопрос бухгалтерского учета) получил дальнейшее развитие и в теории и на практике. Например, в налоговом учете Англии и Ирландии запрещен метод *LIFO*, но благодаря доктрине достоверного и добросовестного взгляда он процветает в бухгалтерском учете.

Одним из важных практических следствий доктрины стало то, что в Австралии в законодательном порядке обязали аудируемые фирмы предоставлять аудиторам письма-заявления, в которых указывалось, что их отчетность составлена в соответствии с требованиями достоверного и добросовестного взгляда (Ryan, 1967, p.95) и тем самым ответственно хозяйствующим субъектам существенно увеличивалась.

Особенно большие практические последствия доктрина имеет для аудита. Так, не случайно Н. Харрис исходил из того, что аудитор должен рассматривать финансовую отчетность не как составитель, не как отражение хозяйственных процессов, а как пользователь, как, продолжая аналогию, отражение отраженного. Для аудитора важно не столько то, что в ней, отчетности, написано, а, прежде всего то, как ее поймут и примут люди (Harris, 1987). Его поддержал Д. Твиди (Tweedie, 1983, p. 449).

И, наконец, нам трудно удержаться, чтобы не процитировать сентенцию М. Фуко (1926–1984): «... закон создан не для того, чтобы препятствовать тому или иному типу поведения, а для того, чтобы дифференцировать способы обходить сам закон» (цит. по: Делез, 1998, с. 54). И весь смысл достоверного и добросовестного взгляда – в том, чтобы научить бухгалтера не отрицать закон, а обходить его и, в крайнем случае, не фальсифицируя учет, только вуалировать данные финансовой отчетности.

Реакция за рубежом

Доктрина родилась в Англии и в первую очередь она сказалась на англоговорящих странах, где, как уже было видно из предыдущего текста статьи, отношение к ней не одинаковое: одни авторы требуют ее повсеместного применения, другие хотят ограничить ее смысл, третьи ее яростно отрицают, считают ее устаревшей и требуют отказаться от нее.

В этом отношении характерен пример США. Учет в этой стране развивается как бы параллельно английскому, но в духе его традиции. Поэтому, с одной стороны, там не говорят о достоверном и добросовестном взгляде, но с другой — там есть справедливое представление отчетности («present fairly»). Это положение расшифровывается в смысле общественного признания сложившейся и общепризнанной практики, и, что особенно важно, последовательности ее применения. Однако этому требованию придают значительно меньше значение, чем достоверному и добросовестному взгляду в Англии.

В Австралии полагают, что в Англии эта доктрина выше Закона, в то время как в самой Австралии Закон выше ее (Kenley, 1984, p. 98; Ryan, 1967). Таким образом, даже в англоговорящих странах доктрина достоверного и добросовестного взгляда не была встречена овациями, но нельзя сказать, что и была проигнорирована.

Другое дело континентальная Западная Европа. Она изначально была против английской практики. Общее резюме сформулировал немец У. Бюссе фон Кольб: «Доктрина достоверного и добросовестного взгляда абсолютно чужда немецкой практике» (Busse von Colbe, 1984, p. 122).

Положение изменилось в 1978 г., когда Англия, выступая в ЕС, добилась включения этой доктрины в европейские нормативные документы. С этой минуты сами англичане стали гордиться, как об этом писал А. Мак Ги, тем, что доктрина приобрела более высокий юридический статус (McGee, 1991, p. 877).

Европейские же бухгалтеры, приняв достоверный и добросовестный взгляд (приняли все, кроме Нидерландов), высказали несколько важных замечаний:

— немец Д. Ордельхайде полагал, что вся доктрина должна пониматься в духе немецкой бухгалтерской традиции. Но тогда в каждой стране Европейского Союза, включая Англию, все национальные трактовки доктрины, т. е. все национальное бухгалтерское законодательство, автоматически надо признать правильными, отвечающими доктрине достоверного и добросовестного взгляда. Отсюда с неизбежностью следует вывод: «Виновных нет, все люди — братья». Но тогда нет и достоверного и добросовестного взгляда (Ordeltjeide, 1993, p. 81);

— французы, в отличие от немцев, раскололись во мнениях, на экстремистов и умеренных (Pham, 1984). Экстремисты представлены ультраконсерваторами — доктрина ничего не меняет во французской практике (вариант 1) и ультралибералами — доктрина позволяет отступить от жестких нормативных правил (вариант 6а). Умеренные относятся к доктрине спокойно. Одни полагают, что она — как «хомут и дышло, куда повернешь, туда и вышло», — все дело в интерпретации (вариант 6б), другие все сводят к правилам заполнения отчетных форм, трактуя учет как чисто процедурное дело (вариант 2);

— бельгиец К. Ван Хуле, чиновник Европейского Союза, желая примерить всех, утверждал, что все надо понимать в конкретном контексте, в условиях среды, традиции и культуры. Поэтому то, что один суд в одной стране считает правильным, в другой — тот же случай может быть признан неправильным (Van Hulle, 1993, p. 99–100). Именно поэтому, такие сложные случаи должны рассматриваться в Европейском суде (Ordeltjeide, 1993, p. 81).

Во всяком случае, на континенте не все против доктрины и с каждым днем ее адептов становится все больше и больше. И может быть неслучайно К. Ласок и Е. Грей уже громогласно заявляют, что достоверный и добросовестный взгляд — это европейская доктрина (Lasok, Grace, 1988, p. 236). И, как бы завершая эту мысль, Р. Паркер замечает, что англичане народ предприимчивый, всегда широко экспортирующий свой товар, в этот экспорт они включают и плоды своего интеллектуального творчества — достоверный и добросовестный взгляд. В других странах подобные слова есть, но того смысла, который присутствует в английской формулировке, — нет. Народы стран континентальной Европы — пассивны, и поэтому вынуждены многое импортировать, включая и плоды бухгалтерской мысли (Parker, 1989).

Эта доктрина не обошла стороной и наше отечество. В Законе «О бухгалтерском учете» — она присутствует в п. 4 ст. 13, но без своего традиционного названия. Ее вставили, благословили, но не окрестили. Однако и в таком виде с ней все равно надо считаться.

Но на нее смотрят и не видят. Она есть и ее нет.

Итоги

Сегодня бухгалтерский мир стоит на распутье: принять или не принять доктрину. Одни говорят, что это «обманчивая надежда», «призрачная мечта» (Forster, 1983; Lee, 1982), другие — анахронизм, сбивающий с толку профессию (McGregor, 1992, p. 69, 71; Baxt, 1970), третьи рассматривают эту доктрину как средство уклонения от налогов (Wild, 1987, p. 21), некоторые же просто считают, что ее нужно изъять из обсуждения и забыть (Waller, 1990; Miller, 1969, p. 169, 175; Heazlewood, 1971). Выдвигается обоснование ее отмены как «непонятной, вводящей в заблуждение, обманчивой и недоступной для понимания» (Griffiths, 1986). Примерно также относятся к ней и представители юридических обществ, оценивая ее «как опасную, нежелательную и противоречащую Закону» (Nobes, Parker, 1991).

Напротив, огромное число ее сторонников уверяет, что без такой современной доктрины жить нельзя, только она позволяет получить информацию для принятия действенных управленческих решений (Walker, 1984, p. 28), многие убеждены, что только при этой доктрине можно составить отчет, свободный от каких-либо влияний (Lee, 1973, p. 31; Rutteman, 1984, p. 8), множество бухгалтеров и аудиторов полагает, что только она служит базой для реализации нормативных документов, позволяя преодолеть их недостатки (Tweedie, 1988) и гарантировать контроль использования учетных принципов (Ryan, 1967) и чем больше становится стандартов, тем важнее оказывается доктрина (Nobes, Parker, 1991). Более того, все сильнее распространяется мнение, согласно которому доктрина ставит «преграды нашим выдумкам, нашим делам», что предотвращает опасность возникновения креативного учета (Flint, 1982, p. 5,32). Распространено мнение, что юридическая форма провоцирует преступления, так как бухгалтеры начинают искать в нормативных документах лазейки, пытаясь обойти Закон. В этом отношении интересно мнение Д. Флинта, убежденного в том, что достоверный и добросовестный взгляд — это лучшая защита от политической предвзятости, недостатков нормативной базы и от ухода от ответственности бухгалтера (Flint, 1984, p. 109).

Большинство английских авторов воспринимает доктрину как юридическое основание, позволяющее уклониться от влияния нормативных документов континентальной Европы (Nobes, Parker, 1991). Англия приняла 4-ю директиву ЕС, т. е. основные правила континентальной европейской бухгалтерии, но взамен континентальная Европа приняла доктрину достоверного и добросовестного взгляда. Эти причины открыто приводят К. Ноубз и Р. Паркер, а А. Хопвуд подчеркивает возрастание значимости доктрины после вступления Англии в ЕС (Hopwood, 1990; Nobes, Parker, 1991).

Сложность проблематики приводит многих к осознанию того, что больше всего недостает практике, а практике, как сказал когда-то великий физик Л. Больцман (1844—1906), более всего нужна теория и наши коллеги ищут эту теорию. Так, Г. Уиттингтон выдвинул четыре аспекта, которые позволяют благодаря теории сделать практику эффективнее (Whittington, 1983): 1) ученый не должен утверждать, какой метод учета хороший, а какой плохой, он должен изложить их набор, а практики смогут сделать свой выбор. Такой подход можно сравнить с ресторанным меню, из которого посетители делают свой заказ; 2) теория позволяет представить логическую последовательность принимаемых решений. Если, например, решающее значение имеет задача правильного представления

финансового положения фирмы, то сразу же возникает одна цепь следствий, если же, прежде всего, необходимо выявить финансовые результаты, то другая (см.: Бухгалтерский учет, 2005); 3) из этих логических следствий становятся ясными конфликты интересов участников хозяйственных процессов; 4) разработанные логические модели можно подвергнуть эмпирической проверке.

Кто бы, что бы ни говорил, но доктрина достоверного и добросовестного взгляда подводит итог теоретическим изысканиям и практическим поискам бухгалтеров XX в. Именно она открывает дорогу инициативе наших коллег. Размах этой инициативы при всех обстоятельствах зависит от правительств конкретных стран и может колебаться от полной регламентации, когда для инициативы уже не остается места, до полной свободы, свободы без границ. Правильное решение лежит где-то между этими крайними полюсами, как сказал лорд Ф. Д. Честерфильд (1694—1773), «во всяком деле есть границы по обе стороны которых лежит ложь».

Россия сделала правильный выбор, но наши бухгалтеры до сих пор не сумели им воспользоваться.

Post scriptum

Когда мы говорим о достоверном и добросовестном взгляде, то у нас сразу возникает вопрос: почему же существует такое множество трактовок этой доктрины. Ответ может быть найден только в результате анализа типов лиц, участвующих в хозяйственных процессах. Бухгалтеры, собственники, администраторы, кредиторы, акционеры и налоговые инспекторы составляют разные социальные и даже психологические типы и, следовательно, думают по-разному. Они пользуются общей логикой, но структура их представлений (или то, что ученые называют «метаязыком») у них разная, и в рамках этого языка они формируют свои разные, как бы сказал М. Фуко, эпистемы. Отсюда главный вывод: понять нашу доктрину возможно в результате ее раскрытия.

Сейчас можно только поставить вопрос. Ответ на него — дело будущих поколений.

Источники

- Бухгалтерский учет в зарубежных странах. / Под ред. Ф.Ф. Бутенца. М., 2005.
 Бухгалтерский учет. Учебник. 2-е изд./ Под ред. Я.В. Соколова. М., 2005.
 Делез Ж. М. Фуко. М., 1998.
 Зеньковский В.В. Русские мыслители и Европа. М., 1997.
 Петрук А.М. Профессиональное суждение в системе регламентации бухгалтерского учета // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. Житомир—Краматорск, 2005.
 Положение по Бухгалтерскому Учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное приказом МФ РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н.
 Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2000.
 Стерн П. Ж. Деррида. М., 2005.
 Шпет Г.Г. Герменевтика и ее проблемы // Шпет Г.Г. Мысль и слово. Избранные труды. М., 2005.
 Arden M. The true and fair requirement // Accountancy. 1993. July.
 Ardwinckle R. Off-balance sheet finance — the legal view // Accountancy. 1987. June.
 Ashton R.K. The Argyll Foods case. A legal analysis // Accounting and Business Research. 1986. Winter.
 Ball R., Foster G. Corporate financial reporting: a methodological review of empirical research. // Journal of Accounting Research. 1982.
 Baxt R. True and fair accounts: a legal anachronism // Australian Law Journal. 1970. Vol. 44. N 30 November.
 Benson H. Auditing and the world economy // Accountancy. 1962. November — December.
 Birket W.P. True and fair — the law and accounting // Australian Lawyer. 1968. 15 May.
 Burlaud A. Commentary on the article by David Alexander «A European true and fair view» // European Accounting Review. 1993. May.
 Busse von Colbe W. A true and fair view: a German perspective // Gray S.J., Coenenberg A.G. (Ed.). EEC Accounting Harmonisation. North Holland, 1984.

- Chastney J.G.* True and Fair View – History, Meaning and the Impact of the Fourth Directive. Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1975.
- Cowan T.K.* Are truth and fairness generally acceptable? // *Accounting Review*. 1965. October.
- Davison I.H.* Accounting Standards, The True and Fair View and the Law. Arthur Andersen & Co, 1983.
- Dixon S.* A true and fair view // *Accountancy*. 1969. February.
- Dyer J.C.* The meaning of true in «true and fair» // *Australian Business Law Review*. 1974. September.
- Edey H.* The true and fair view // *Accountancy*. 1971. August.
- Flint D.* A True and Fair View in Company Accounts. Edinburgh, 1982.
- Flint D.* A true and fair view: a UK perspective // Gray S.J., Coenberg A.G. (Ed.) EEC Accounting Harmonisation, North Holland, 1984.
- Forster A.A.* The will-o'-the-wisp of true and fair // *Professional Administrator*. 1983. Jan-March.
- Griffiths I.* Creative Accounting. London, 1986.
- Harris A.C., Wilson S.J.* One audit opinion or two for CCA-1 // *Accountants' Journal (NZ)*. 1982. May.
- Harris N.G.E.* Fairness in financial reporting // *Journal of Applied Philosophy*. 1987. Vol. 4. N 1.
- Heazlewood C. T.* True and fair and the Companies (Amendment) Bill 1970 // *Chartered Accountant in Australia*. 1971. April.
- Higson A., Blake J.* The true and fair concept – a formula for international disharmony: some empirical evidence // *International Journal of Accounting*. 1993. Vol. 28. N 2.
- Hoffman L., Arden M.H.* Legal opinion on true and fair // *Accountancy*. 1983. November.
- Hope J.A.D.* True and fair: the opinion of Scottish Counsel // *Accountant Magazine*. 1984. February.
- Hopwood A.G.* Ambiguity, knowledge and territorial claims: some observations on the doctrine of substance over form: review essay // *British Accounting Review*. 1990. March.
- Horrocks J.* Are published balance sheets untrue and unfair? // *Australian Accountant*. 1967. October.
- Irish R.A.* Trial by fire // *Chartered Accountant in Australia*. 1966. September.
- Jack R.B.* A lawyer looks at CCA-1 // *Accountant's Magazine*. 1977. March.
- Johnston T.R.* Is the standard «true and fair view of the state of affairs» attainable in a balance sheet? // *Accountant's Journal (NZ)*. 1967. July.
- Johnston T.R., Jager M.O.* The Law and Practice of Company Accounting in Australia. Sydney, 1963.
- Kenley J.* True and fair rules – some Australian observations // *Accountant Magazine*. 1984. March.
- Kettle R.* Balance sheets and accounts under the Companies Act, 1948 // Baxter W.T. (Ed.) *Studies in Accounting*. Sweet and Maxwell, 1950.
- Lasok K.P.E., Grace E.* Fair accounting // *Journal of Business Law*. 1988. May.
- Lasok K.P.E., Grace E.* The true and fair view // *Company Lawyer*. 1989. January.
- Lee G.A.* Modern Financial Accounting. Nelson, 1973.
- Lee T.A.* The will-o'-the-wisp of true and fair // *Accountant*. 1982. 15 July. (Review of Flint, 1982).
- Lee T.A.* The concept of truth and fairness. Van Nostrand Reinhold. 3rd ed. 1986.
- Macve R., Jackson, J.* Marking to Market: Accounting for Marketable Securities in the Financial Services Industry. Research Board of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1991.
- McGee A.* The «true and fair view» debate: a study in the legal regulation of accounting // *Modern Law Review*. 1991. November.
- McGregor W.* True and fair – an accounting anachronism // *Australian Accountant*, 1992. February.
- Miller M.C.* «True and fair» and auditors reports // *Australian Accountant*. 1969. April.
- Minutes of Evidence. 1944. 25 February.
- Nobes C.W., Parker R.H.* True and fair: a survey of UK financial directors // *Journal of Business Finance and Accounting*. 1991. Spring.
- Nobes C. W.* The true and fair view requirement: impact on and of the Fourth Directive. // *Accounting and Business Research*. 1993. Winter.
- Ordelheide D.* True and fair view – a European and a German perspective. A commentary on «A European true and fair view?» by David Alexander // *European Accounting Review*. 1993. May.
- Parker R.H.* Importing and exporting accounting: the British experience // Hopwood A.G. (Ed.). *International Pressures for Accounting Change*. Prentice-Hall International, 1989.
- Pham D.* A true and fair view: a French perspective // S.J. Gray, A.G. Coenberg (Ed.). EEC Accounting Harmonisation. North Holland, 1984.
- Popoff B.* Some conceptualizing on the true and fair view // *International Journal of Accounting*. 1983.
- Russell N.* Business Auditing. London, 1988.
- Rutherford B.A.* Spoilt beauty: the true and fair doctrine in translation // *AUTA Review*. 1983. Spring.
- Rutherford B.A.* The true and fair view doctrine: a search for explication // *Journal of Business Finance and Accounting*. 1985. Winter.
- Rutteman P.* The EEC accounting directives and their effects. University College, Cardiff, 1984.
- Ryan F.J.O.* A true and fair view // *Abacus*. 1967. December.
- Ryan J.B.* A true and fair view: an accounting interpretation // Emanuel D., Stewart J. (Ed.) *Essays in Honour of Trevor R. Johnston*. University of Auckland Press, 1980.
- Shaw J.C.* The audit response to ED24 – the case for review without report // *Accountant's Journal*. 1979. August.
- Stewart I.C.* The explication of the true and fair view doctrine: a comment // *Journal of Business Finance and Accounting*. 1988. Spring.
- The Institute on Company Law – III // *Accountant*. 1944. 1 July.
- Tilly H.S.J.* Two audit opinions better than one? // *Accountants' Journal (NZ)*. 1982. August.

- Tweedie D.P.* True and fair rules // Accountant's Magazine. 1983. November.
- Tweedie D.P.* True and fair v. the rule book: which is the answer to creative accounting? // Pacific Accounting Review. 1988. December.
- Tweedie D., Kellas J.* Off-balance sheet financing. // Accountancy. 1987. April.
- Tweedie D., Kellas J.* Setting the accountants record straight. // Accountancy. 1988. January.
- Van Hulle K.* Truth and untruth about true and fair: a commentary on «A European true and fair view?» // European Accounting Review. 1993. May.
- Walker R.G.* «A True and Fair View» and the Reporting Obligations of Directors and Auditors. Melbourne, 1984.
- Walker R.G.* True and fair view revisited. // Australian Accountant. 1986. April.
- Waller D.* Time to get rid of true and fair // Accountant Magazine. 1990. December.
- Walton P.* The True and Fair View: A Shifting Concept // Occasional Research Paper N 7. Chartered Association of Certified Accountants. 1991.
- Walton P.* Introduction: the true and fair view in British accounting // European Accounting Review. 1993. May.
- Whittington G.* The role of research in setting accounting standards: the case of inflation accounting // Bromwich M., Hopwood A.G., Accounting Standards Setting. An International Perspective, London, 1983.
- Wild K.* Off-balance sheet finance – why all the fuss? // Accountancy. 1987. June.
- Woolf E.* Users of accounts want more than just true and fair. // Accountancy. 1986. January.