

КНИЖНАЯ ПОЛКА

Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / Под ред. Я. В. Соколова. М.: Магистр, 2009.

Рецензируемое пособие уже появилось на прилавках книжных магазинов. Оно является продолжением серии учебников (ранее опубликованы учебники «Бухгалтерский (финансовый) учет» и «Управленческий учет»), созданных на кафедре статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета для двухуровневой системы образования.

Это издание, как и другие, входящие в серию, рекомендовано учебно-методическим объединением (УМО) по образованию в области финансов, учета и мировой экономики в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

В настоящее время курс отчетности читается студентам четвертого курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» как завершающий цикл учетных дисциплин. Его появление в учебном плане в составе специальных предметов в свое время стало признанием важности заключительного этапа учетной процедуры, когда информация, предназначенная для внешних пользователей, приобретает соответствующее содержание и форму.

Пособие включает предисловие, 10 глав, тесты и задачи, сопровождаемые ответами, заключение, сквозную задачу, приложение, в котором помещен перечень Международных стандартов финансовой отчетности (IAS и IFRS) в сопоставлении с российскими аналогами, а также список литературы.

В предисловии подчеркивается роль отчетности как основного источника информации о финансово-хозяйственной деятельности организации, позволяющей выявить истинное положение дел. Вопреки распространенному мнению о формализме процедуры составления отчетности она рассматривается с содержательной, творческой стороны.

Главы и разделы учебного пособия соответствуют программе дисциплины, рекомендованной УМО, что далеко не всегда случается с современными пособиями, особенно если они выходят за пределы конспективного изложения материала.

Первая глава «Состав и виды бухгалтерской (финансовой) отчетности, ее место в системе бухгалтерского учета» не носит, как это часто бывает, беглого характера, когда отдается дань основным понятиям, связанным с бухгалтерской (финансовой) отчетностью и авторы спешат перейти к изложению порядка формирования показателей, включенных в отчетные таблицы.

В этой части работы разъясняется содержание концептуальных основ бухгалтерской (финансовой) отчетности: ее целей, качественных характеристик полезности отраженной в ней информации, элементов отчетности, основополагающих принципов бухгалтерского учета и отчетности (допущений и требований). Читатель узнает о том, что отчетная информация далеко неоднозначна. Она формируется под влиянием конфликта интересов пользователей и создателей отчетности, требований к ней и возможностей их удовлетворения.

Умение представить в отчетности результаты финансово-хозяйственной деятельности организации — это в том числе искусство разумного ограничения информации. И здесь важно не только знание учетной процедуры, но и определенный подход к разрешению проблемы выбора. В современном бухгалтерском учете он связан с профессиональным суждением бухгалтера. Для большинства

практикующих бухгалтеров это достаточно новый способ решения проблем, к которому они не подготовлены как полученным ранее образованием, так и прошлым опытом. Разъясняя понятие профессионального суждения в одной из своих работ, научный редактор данного пособия профессор Я. В. Соколов определяет его как «добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером мнение о хозяйственной ситуации, полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений» (Соколов Я. В. Судьба Международных стандартов финансовой отчетности в России // *Финансы и Бизнес*. 2005. № 1. С. 78).

Как основа профессионального суждения в пособии рассмотрены три фактора, влияющие на ограничения заданных характеристик отчетной информации: своевременность (необходимость представлять ее в установленные сроки вопреки реальному течению событий хозяйственной жизни), баланс между выгодами и затратами на ее создание, а также равновесие между качественными характеристиками информации (уместностью, надежностью, сопоставимостью и др.).

В учебных пособиях по учетным дисциплинам, как правило, рассматривается система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, включающая четыре уровня: законодательный, нормативный, методический и инициативный. Есть ее описание и в данном пособии, но здесь надо отметить два момента. Во-первых, систематизированы законодательные акты и нормативные документы, регламентирующие составление бухгалтерской отчетности. И, во-вторых, что особенно важно, обращается внимание на правила трактования документов (иерархию нормативно-правовых актов), а также предусмотренную Федеральным законом «О бухгалтерском учете» возможность отступления от установленных ими требований, если последние не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. Неприменение правил бухгалтерского учета по закону должно иметь соответствующее обоснование, так что необходимость овладения навыками профессионального суждения представляется еще более убедительной.

Совершенствование нормативных правил отечественного учета, его реформирование мы связывали с использованием Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Пособие содержит краткое изложение современной (почти 20-летней) истории этой реформы, которое помогает понять смысл нововведений, предусмотренных Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена приказом Минфина России от 1 июля 2004 г.). Взвешенная оценка этапов реформы, сравнение требований к формированию финансовой отчетности по международным (МСФО) и отечественным (ПБУ) стандартам формирует объективный взгляд на современную отчетность российских компаний и ее соответствие общепринятым требованиям.

Первая глава завершается описанием процедур составления отчетности. Они рассмотрены в последовательности осуществления и по шагам: исправление ошибок, выявленных до даты представления отчетности и относящихся к периоду, за который она составлена; уточнение оценки активов и пассивов; отражение финансового результата деятельности организации; оценка информации об условных фактах хозяйственной деятельности; заполнение форм отчетности, составление пояснительной записки к ней, формирование консолидированной финансовой отчетности и, наконец, подтверждение достоверности и утверждение отчетности. Каждая процедура (шаг), в свою очередь, разделена на мини-процедуры. Таким образом, представлен алгоритм формирования отчетности от первого до последнего действия.

Главы со второй по пятую, как того требует программа дисциплины, раскрывают содержание и строение форм бухгалтерской отчетности: бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним. К четвертому курсу студенты имеют представление о бухгалтерском балансе и правилах текущего учета объектов, включенных в состав активов, пассивов, доходов и расходов организации. Избежать повторения ранее пройденного в курсе «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» не так легко. Для этого необходимо иное изложение знакомых понятий. Причем новые подходы лучше обозначать с самого начала, с тем чтобы интерес к предмету не был безвозвратно утерян.

Изучение баланса в пособии предлагается начать с трех разных подходов, влияющих на построение балансового отчета и интерпретацию его составных частей: актива и пассива. Каждый подход соотносится с определенным направлением анализа балансовых показателей: анализом финансового состояния и платежеспособности организации, анализом рентабельности и оптимизацией структуры актива (имеющихся ресурсов).

Далее рассматриваются статическая и динамическая модели бухгалтерского баланса. Это достаточно сложный и нехарактерный для большинства учебников материал, но его присутствие в курсе отчетности очень важно. Знание разных балансовых моделей помогает понять, какие методологические допущения и компромиссы лежат в основе бухгалтерского баланса как утвержденной в установленном порядке формы бухгалтерской отчетности. Любые ее изменения тогда воспринимаются не только с технической, но и с содержательной стороны, как отражение определенных тенденций и соотношения интересов разных групп пользователей отчетной информации.

Много места в пособии отводится разбору показателей (строк) отчетных таблиц. Он сопровождается обстоятельными комментариями правил заполнения форм отчетности со ссылками на положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) и другие нормативно-правовые акты. По каждой строке рассматриваются содержание показателя, способы оценки, порядок отражения на счетах и включения в отчетность. Остатки и обороты по счетам бухгалтерского учета при формировании отчетности рассматриваются в определенном аспекте как исходные данные, информационные совокупности, соответствующие показателям отчетных таблиц. Вместе с тем о необходимости обращения к бухгалтерским записям для пояснения смысла отчетных показателей в данном случае можно поспорить.

Если бухгалтерскую отчетность мы считаем главным образом заключительным этапом учетного процесса, проводки уместны. Сомнения возникают, когда составление и интерпретация отчетности рассматриваются в контексте балансоведения. Возникает вопрос: насколько в этом случае допустимо и необходимо цитирование плана счетов? Надо ли рассматривать все бухгалтерские записи или ограничиться какой-то их частью? Может быть, следует указывать только номера и названия счетов, связанных с соответствующими строками отчетности? Возможно ли системное изложение курса «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», не упоминая счетов и счетных записей?

Авторы пособия нашли разумный компромисс: в тексте упоминаются счета бухгалтерского учета, предназначенные для формирования тех или иных показателей (строк) отчетности, а в пояснениях, набранных более мелким шрифтом, даются числовые примеры и бухгалтерские записи.

К тексту пособия полезно обратиться за разъяснениями содержания и порядка заполнения формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках». С 2003 г. в нее включены показатели, предусмотренные ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Стандарт соответствует аналогичному международному, но он не

встретил понимания у практиков ввиду сложности новых показателей и глубины различий между бухгалтерским и налоговым учетом.

В пособии расхождение двух видов учета объясняются как неизбежно вытекающие из двух концепций бухгалтерского учета. Одна из них ориентирована на удовлетворение интересов государственных налоговых органов, а вторая — собственников. Далее рассматривается механизм возникновения разниц (постоянных и временных) — так в терминологии ПБУ 18/02 называются суммы доходов и расходов, характер влияния которых на бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль различен. Исходя из этого определяются отложенные налоговые активы и налоговые обязательства (постоянные и временные), т. е. изменения обязательств по налогу на прибыль в настоящем или будущем. Методика расчета новых показателей второй формы разбирается на очень удачном примере (пример 3.2, с. 189—191), в котором объединяются данные текущего бухгалтерского и налогового учета, расчеты, записи на счетах и фрагмент отчетной таблицы.

Отдельная (шестая) глава в пособии посвящена двум категориям: событиям после отчетной даты и условным фактам хозяйственной деятельности. Отражение этих объектов в бухгалтерской отчетности есть не что иное, как способ представить информацию в наиболее актуальном виде.

Событиям после отчетной даты и условным фактам хозяйственной деятельности посвящены два национальных учетных стандарта: седьмой и восьмой. Эти документы, более чем другие, приближают нас к принципам МСФО, однако комментарии к ним (стандарты нелегки для понимания) немногочисленны и скупы. Пособие отчасти восполняет этот пробел и, надо отметить, дает одно из лучших объяснений сущности событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности.

Две главы — седьмая «Консолидированная отчетность» и восьмая «Трансформация бухгалтерской (финансовой) отчетности» — знакомят читателя с практикой применения Международных стандартов финансовой отчетности (IAS и IFRS). Несмотря на то что литературы, посвященной МСФО, издается немало, они интересны и как самостоятельные разделы, и в контексте пособия в целом. Здесь не просто излагается обновленная версия МСФО с пояснениями, схемами, таблицами и числовыми примерами. Читателя постепенно вводят в круг основных понятий, связанных с консолидацией и трансформацией отчетности, разъясняют их особенности. Процедуры консолидации и трансформации рассматриваются как последовательность этапов (действий) и сопровождаются рекомендациями практического характера. В завершение дается пример, иллюстрирующий МСФО 1 (IFRS 1) «Первое применение МСФО».

В девятой главе отчетность рассматривается как источник информации для принятия финансовых решений. Из многообразного спектра решений, принимаемых пользователями финансовой отчетности, здесь выделены наиболее значимые: решения стратегического и тактического характера, направленные на максимизацию прибыли и ее распределение; решения по объему и структуре капитала, инвестиционной политике и др. Указанным решениям подчинены четыре основных направления анализа: платежеспособности, финансовой устойчивости, оборачиваемости и рентабельности.

Эта глава написана в традициях балансоведения, не случайно в ней даются ссылки на работы русских ученых в этой области, в частности «Курс балансоведения» Н. Р. Вейцмана (1928 г.). Платежеспособность авторы трактуют исходя из двух концепций бухгалтерского баланса: статической и динамической. При анализе финансовой устойчивости обращается внимание на трудности, связанные с построением бухгалтерского баланса по признаку права собственности. Анализ оборачиваемости служит наглядной иллюстрацией взаимосвязи между дву-

мя основными формами отчетности: бухгалтерским балансом и отчетом о прибылях и убытках. Рентабельность определяется в границах, установленных учетным принципом временной определенности доходов и расходов.

Авторы отмечают, что «формальное (расчет коэффициентов по данным финансовой отчетности) не должно довлеть над сущностным (логическое понимание и трактовка статей отчетности и рассчитанных по ним коэффициентов)» (с. 437).

В том, что отчетность — это не просто колонки цифр, которым можно безоговорочно доверять, окончательно убеждает последняя, десятая, глава пособия «Вуалирование и фальсификация показателей отчетности». В ней рассмотрено соотношение между двумя характеристиками бухгалтерской отчетности: соответствие требованиям нормативных документов и объективное отражение финансового положения организации. Отсюда выводятся два вида искажений отчетности: вуалирование и фальсификация.

Как выяснилось, стремление к вуалированию и фальсификации отчетности обнаружилось достаточно давно и существует поныне. Авторы приводят свидетельства намеренных искажений отчетности, которые имели место в XVIII—XIX вв. и в начале нового, XXI в. Причем в третьем тысячелетии они приобрели масштабный характер и охватили крупнейшие мировые компании. Анализ известных уловок в совокупности с разъяснением их негативных последствий в данном случае является скорее предостережением, нежели пособием по фальсификации отчетности.

Рецензируемое пособие отвечает современным требованиям к образовательному процессу. Оно содержит все компоненты, необходимые для того, чтобы сделать этот процесс результативным, направленным на формирование компетенций и приобретение практических навыков. Текст иллюстрирован большим числом схем и таблиц; ими можно пользоваться для презентации. В завершение глав приводятся контрольные вопросы, задания, тесты и задачи. Они даны в количестве, достаточном для того, чтобы провести практические занятия и текущий контроль знаний по каждой теме курса. Отметим также разнообразие и сложность заданий, оттеняющих разные аспекты процедуры формирования бухгалтерской отчетности. В заключение приводится сквозная задача по материалам всех глав. Она может быть использована для самостоятельной или контрольной работы при разных формах обучения.

В работе, к сожалению, есть некоторые погрешности, неизбежные при первом издании объемной рукописи, подготовленной большим коллективом авторов, но они не снижают ее ценности. Пособие получилось содержательным, добротным, современным, и надеемся, что за первым изданием последует как минимум второе.

И.Н. Львова,
канд. экон. наук,
Санкт-Петербургский государственный
инженерно-экономический университет

О ЖУРНАЛЕ «ЭКОНОМИЧЕСКАЯ НАУКА СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ» ЗА 2008 ГОД

Бывают журналы, где печатаются представители самых разных, даже враждебных направлений. В таких журналах можно встретить множество истин. Но бывают и другие журналы. В них собираются научные «заединщики», отстаивающие одну Истину. Значение таких журналов может быть особенно велико. Они способствуют формированию научных школ и, что особенно важно, согласно идеям К. Поппера они наилучшим образом помогают фальсифицировать научные теории. Тот журнал, о котором здесь говорится, является ярким выразителем такого направления. В минувшем году он отметил свое 10-летие. Для мира российской экономической науки это событие. И тот, кто когда-нибудь возьмется писать историю русской экономической мысли, не сможет пройти мимо текстов, в которых отражаются идеи русской национальной экономической школы.

Надо сказать, что минувший год был отмечен замечательными и даже, не побоюсь сказать, эпохальными статьями. В этом ряду прежде всего стоит отметить теоретическую работу покойного А. Л. Браславского «Основное производственное отношение посткапиталистической эпохи интеллектуализма» (№ 2). Это программное и потрясающее по значимости произведение, тонкая попытка спасти идеологию марксизма, не ссылаясь прямо на К. Маркса. Автор как бы доказывает, что марксизм жив. В него надо внести только несколько поправок, так как производственные отношения в нашу эпоху изменились. В учении К. Маркса надо заменить понятие собственности, как образующее формацию, на нечто иное. Автор пишет: «...социально-экономическое развитие многих стран ставит в центр внимания *не форму собственности, а господствующий фактор — условие производства* (курсив мой. — Я. С.) и содержание основного производственного отношения» (с. 112). Базис сохраняется марксистский, но вместо четкого понятия *собственность* вводится расплывчатое — условие производства. Это позволяет автору сформулировать новую формацию — интеллектуализм. Она выступает вместо марксистского — коммунизм и позволяет вписать наши производственные отношения в экономико-социальную систему передовых стран. Это интересно, но вряд ли продуктивно.

В этой же статье разбирается система советского хозрасчета. Причем выдвигается тезис, что это была система «экономической самореализации рабочей силы» (с. 118). Если вспомнить смехотворные зарплаты, когда рабочий ничего не имел, кроме обязанности петь «Эх, хорошо в Стране советской жить», то всякий непредубежденный человек поймет: в 1929 г. — в год «великого перелома» — страна вернулась к идеалам военного коммунизма, сохраняя инструменты коммерческого мира: себестоимость, издержки, прибыль и т. д. и т. п. Отступление по-ленински закончилось. Косыгинские реформы, призванные усилить коммерческие элементы, провалились и ускорили распад СССР, ибо социализм и реальный хозрасчет несовместимы. На это указывали и Бруцкус, и Хайек, и Мизес (см. последнее слово по этому поводу: *Х. Уэрта де Сото. Социализм, экономический расчет и предпринимательская функция*. М., 2008).

Большие претензии заложены в статье В. А. Волконского и А. И. Кузовкина «Проблемы обретения перспективы. Стратегические задачи России в контексте мировых тенденций» (№ 4). В ней подчеркивается как особенность российской социально-экономической жизни этический принцип справедливости. То, что между экономической мыслью и этическими принципами есть несомненная связь, понимали и великие экономисты на Западе: Адам Смит был преподавателем моральной философии, а идеи Дж. М. Кейнса в существенной степени

вытекали из трудов Дж. Мура. В русской жизни принцип справедливости слишком часто используется в деструктивном смысле, и, может быть, не случайно С. Дягилев, заключая договор с кем-нибудь из исполнителей, оговаривал условие, согласно которому если артист в беседах с администрацией сошлется на справедливость, то будет моментально уволен. Самым печальным в статье надо считать одобрение авторами самого постыдного чувства из всех постыдных — зависти. Авторы пишут, что роскошь «вызывает глухую ненависть к богачам, получившим миллионы в процессе экономической деятельности, которых подозревают в обмане и мошенничестве». И это мнение наших ведущих экономистов, которые призывают общество «присматриваться к народному чувству справедливости» (№ 4, с. 13). Отсюда авторы осуждают экономистов, которые, как П. А. Столыпин, хотели делать упор «на сильных и деятельных», а ради справедливости выступают на защиту «слабых и пьяненьких», делая неожиданный вывод о том, что, в сущности, путь Столыпина ведет к «алкоголизму и криминалу» (№ 4, с. 15).

Статья начинается весьма амбициозными заявлениями: «Россия наконец-то приняла курс на превращение в один из экономических, политических и интеллектуальных полюсов возникающего многополярного мира» (с. 7). И тут же приводится весьма экстравагантная фраза канцлера А. М. Горчакова: «Россия сосредотачивается», как якобы несущая положительный заряд. Исторически же фраза относится далеко не к лучшему периоду нашей истории, ибо все «сосредоточение» закончилось завоеванием Пруссией всей Германии и позорным Берлинским конгрессом 1878 г.

В чем надо согласиться с авторами, так это с их тезисом об угрозе импорта и необходимости защиты отечественных производителей. И специально надо отметить расчеты, выполненные авторами, из которых видно, что в случае повышения внутренних цен на топливо и энергоносители почти все производственные отрасли нашего народного хозяйства окажутся убыточными (с. 25).

Из больших проблемных статей этого же направления можно выделить работу О. Э. Бессоновой «Институциональная модель российской экономики: ретроспектива и современный вектор развития». В статье делается попытка построить классификацию общественных формаций. Справедливости ради можно сказать, что речь идет о двух типах экономики: распределительной и раздаточной. Первый термин малопонятен, зато второй выбран очень удачно. Под распределительной экономикой понимается та, которая еще недавно именовалась советской. А под раздаточной та же советская, но эпохи нэпа. Может быть, не без оснований автор пытается доказать прямо, а больше косвенно, что раздаточная экономика это и есть национально присущая русскому народу экономическая система. Эти взгляды подкреплены впечатляющим рисунком (с. 32). Именно на нем автор пытается выделить формации и показать, как они подразделяются на две экономические системы. Состав формаций и их последовательность, в сущности, повторяют идеи Н. А. Рожкова. Первая формация — общинный раздаток (самая неясная на схеме), вторая — помещный раздаток (по Рожкову это дворянский строй), третий — административный раздаток (советский), четвертый — либеральный раздаток (это наша современная жизнь). Как и у Рожкова, между этими формациями лежат три периода: дворянская, буржуазная, либерально-раздаточная революции. Каждая формация означает экономический рост, революции — спад.

Не менее эпохальной надо признать и статью В. М. Полтеровича «Современное состояние теории экономических реформ» (№ 1). Суть авторской мысли в критике экономических, так называемых либеральных реформ. Статья начинается с двух определений: *старого* — «возвращение в прежнее состояние»

и *нового* — «преобразование с целью улучшения» (с. 7). Строго говоря, между этими определениями, если принимать во внимание теорию экономического равновесия, а автор ее принимает, противоречия нет, ибо любая реформа направлена на восстановление нарушенного равновесия.

Автор правильно пишет о возможных негативных последствиях некритической трансплантации институтов, успешно функционирующих в одних странах, в другие. Это так сказать увертюра к опере, в которой показывается, как разрушительно подействовала шоковая терапия на народное хозяйство нашей страны. Вот характерный пассаж: «Реформы сопровождались необычайно глубоким и длительным спадом производства, быстрой инфляцией, ростом бартерных обменов, интенсификацией перераспределительной деятельности, кризисами неплатежей» (с. 8). Этот мрачный вывод в определенной степени опровергается некоторыми результатами перестройки, приведенными в том же номере Е. М. Примаковым в статье «Стратегические ориентиры и показатели политики государства». Авторитетнейший академик пишет: «Если за девять последних лет валовой внутренний продукт (ВВП) всего мира возрос на 46,4%, то российский — на 80%. Устойчивость такой тенденции подтвердилась в 2007 г., когда вопреки пессимистическим прогнозам ВВП в России вырос на 7,6% по сравнению с мировым ростом на 5,4%. По темпам прироста ВВП Россия намного превзошла США, Японию, Германию, Францию, Великобританию, Европейский союз в целом» (с. 107—108). Но можно ли было получить эти показатели без той реформы, которую проводили те, кого теперь не ругает только ленивый.

Между тем оба автора — и В. М. Полтерович, и Е. М. Примаков — шоковую терапию не одобряют. Будем откровенны, шоковую реформу провести не удалось, если был бы дан разбор действительно теории реформ, то стало бы ясно, что в нашей стране практически ни одна реформа не доведена до конца. У нас все *за* реформы и при этом хотят, чтобы все менялось, но так, чтобы все оставалось по-прежнему. Неудачи связаны с тем, что и политики, и ученые, и люди бизнеса забывают *человека*. А люди разные. Почему не удается трансформация институтов? Ответ на этот вопрос дан в Национальном собрании во времена Французской революции. Один депутат излагал очередную программу реформ, суть которой сводилась к тому, чтобы во Франции все сделать, как в Англии. Кто-то заметил, что если из страны вывезти коренное население и заселить ее англичанами, то у реформы есть перспективы. У нас это отлично подметил А. С. Пушкин. Помните Григория Ивановича Муромцева? У него все: и дом, и прислуга, и сад, и конюхи — все было на аглицкий манер. «Но на чужой манер хлеб русский не родится». Эта здравая мысль великого поэта так или иначе присутствует в большинстве статей журнала.

Из работ по современной теории, на наш взгляд, следует выделить две статьи: А. Н. Олейника «Теорема Коуза: институциональные предпосылки» (№ 2) и В. И. Данилова «Призрак теоремы Коуза» (№ 2). В экономической науке, как, впрочем, и во всех науках, бывают модные темы. На официальном языке они именуются актуальными. Сейчас, пожалуй, нет более актуальной темы, чем теорема Коуза. Он создал ее, еще будучи студентом, и потребовалось очень много лет, чтобы научное сообщество оценило трансакционные издержки и саму теорему, которая «объявлялась и глубокой, и тривиальной, и тавтологической, и ошибочной, и революционной, и порочной» (с. 39). С таким набором характеристик теорема стала более чем популярной.

Весьма любопытно, что автор первой статьи (Олейник) — поклонник теоремы, а автор второй (Данилов) настроен более скептически и в духе основных идей журнала задается вопросом: «Почему же эта теорема вызвала такой ажиотаж и нездоровый интерес? Мне представляется, что ответ может быть таким.

Эффективность — это кумир западной науки, однако как ее добиться? Теорема предлагает простой ответ — надо лишь четко специфицировать права собственности и дальше все само собой получится!» (с. 45). Данилов в ответ смеется и зло добавляет: «Подобными “научными” аргументами оправдывали политику приватизации» (там же).

По поводу этих замечаний можно сказать, что эффективность как идея фикс всегда сопутствовала если не нашей экономике, то политической экономии социализма, а связывать теорему Коуза с идеями нашей приватизации, которую все ругают, вряд ли оправданно. Суть глубже. Эта теорема действительно описывает очень важную проблему, но дальше логического осмысления она не идет, потому в ней нет практического ответа на задачи, которые надо решать в жизни. Это пример, так сказать, высшей школы верховой езды, когда нет связи теории ни с лошадьми, ни с наездниками.

Но не чисто теоретические концепции выражают дух журнала. Его авторы имеют ярко выраженную направленность в лучшем случае к дирижизму, а в худшем — к реставрации социализма. В этом отношении характерна статья А. Н. Митькина «Развитие системы государственного стратегического планирования в России» (№ 2). Наша экономическая система не без оснований представляется ему как капиталистическая по форме и социалистическая по содержанию. И дабы роль последнего возростала, предлагаются различные варианты стратегического планирования. Решающая роль в нем отводится якобы государству, но это лишь форма, а на деле — его чиновникам (как из аппарата, так и из науки). Автор мечтает о новых многочисленных заказах на разработку, как он говорит, стратегических, долгосрочных, социальных, национальных, целевых и многоцелевых программ, «требующих, как пишут в журнале, умственного озарения» (с. 57). За всем этим просматриваются две задачи: 1) восстановить сталинские пятилетки и 2) получить как можно больше денег на «бумажное» и «безбумажное» компьютерное производство и, что самое главное, 3) превратить олигархов в послушных мальчиков, выполняющих все директивы властных органов. Никакой самодеятельности. Шаг влево, шаг вправо — и ты уже трудишься в исправительно-трудовом лагере. Грустно это.

Примерно в том же ключе выдержана статья В. А. Агафонова «Инвестиционная стратегия региона и “точки роста”» (№ 2). Тут автор выдает себя полностью. Он, как не стеснялись писать в старое время, утверждает, что произведенная продукция должна удовлетворять государственным нуждам (с. 70). И что особенно любопытно, «существует устойчивый дефицит данной продукции» (с. 71). (Замечу, что автор этой рецензии всю жизнь провел в очередях за «устойчиво дефицитной продукцией» и не хочет, чтобы его внукам вновь выпала та же доля.)

Желание по каждому поводу создавать новые теории в целом похвально. И в этом отношении хочется отметить статью А. С. Тулупова «Теория ущерба: необходимость формирования и развития» (№ 2). Однако ей не хватает связи с делами конкретными. В бухгалтерском учете, о котором в статье и слова нет, это одна из ключевых проблем. Есть целый ряд ресурсов, списываемых бухгалтером: расходы, издержки, затраты, потери, убытки. Это все разновидности фактов хозяйственной жизни. И на протяжении многих веков все время приходилось и все еще приходится четко различать, что списывается за счет себестоимости, что за счет прибыли и за счет капитала, а что за счет виновных. Накоплен огромный опыт. Каждую минуту бухгалтеры во всем мире выполняют работу по классификации ущерба. Но автор об этих обстоятельствах умалчивает. Хотя из его текста вытекает важный вывод о том, что в бухгалтерском учете необходимо отражать упущенную прибыль, ибо это несомненный ущерб.

Очень показательна статья В. Е. Маневич и Ю. В. Ерохиной «Внешние монетарные факторы макроэкономических процессов в России» (№ 3). Авторы приводят весьма интересные рассуждения по вопросам движения иностранной валюты, ее связи со стабилизационным фондом, а заканчивают чисто бухгалтерской проблемой — соотношением оценки основных средств по рыночной стоимости (или по остаточной стоимости) и оценки по издержкам воспроизводства (с. 22). Это давняя бухгалтерская проблема, определенные решения которой были даны еще в первой половине XX в. в трудах Шмидта, Лимперга и Гаррисона.

Из больших и важных статей следует выделить работу К. Х. Зоидова «К проблеме исследования циклических процессов в советской и переходной российской экономике» (№ 1). Это окончание статьи, начало которой опубликовано в предыдущем номере (т. е. в последнем выпуске 2007 г.). Самым интересным выступает то обстоятельство, что циклы у нас определяются не из экономических внутренних причин, а из причин внешних, исходя из политических решений и, вопреки Марксу, не экономика определяет политику, а, наоборот, политика определяет экономику (с. 38). Или, как пишет автор, у нас идет речь о «руководимом развитии» (там же). Правда, довольно искусственно это «руководимое развитие» автор хочет разбить примерно на десятилетки и подвести под них некий базис. В связи со сказанным надо сделать некоторые замечания: первый ленинско-сталинский период — 1917—1929 гг. — на самом деле включает в себя минимум три совершенно разные экономические системы. Первый: 1917 г. — лето 1918 г. — частнохозяйственная инициатива и образование государственного сектора, начало дирижизма; второй: осень 1918 г. по 1921 г. — самый настоящий коммунизм. К этому слову А. А. Богданов в целях дискредитации существительного приставил прилагательное «военный». Большевикам это понравилось как оправдание их экономической политики. С 1921 по 1929 г. — третий период — нэп. Второй период тоже был неодинаков: сначала коммунизм с карточками, потом коммунизм без карточек. Третий период опять-таки распался на два: с карточками и без карточек. А вот с 1953 по 1985 г. — это единый цикл. Все реформы проводились на словах, и если и имели какое-то значение, то отрицательное.

Для направления, принятого журналом, следует отметить статью О. А. Андриюшкевич «Формирование рыночных институтов в переходных экономиках» (№ 3). Название сугубо теоретическое. На самом деле автор рассказывает, какие плохие советы давали иностранцы руководству восточноевропейских стран и России и как мудро поступали вожди Китая. В этом тезисе есть большая сермяжная правда. Западные люди давали искренние советы, но исходя из *своих* знаний и *своего* опыта. А эти знания и этот опыт не имели никакого отношения к тому, что делалось прежде всего в нашей стране. Здесь сказываются все отличия между нами и Китаем. Мы ближе к Западу и часто пытаемся буквально заимствовать все готовое. Эту традицию завел Петр I. Хорошо поэт воспроизводит его мысль, обращенную к народу, вернее, к его элите:

«Не далее как к святкам
Я вам порядок дам!»
И тотчас за порядком
Уехал в Амстердам.
Вернувшись откуда,
Он гладко нас обрил,
А к святкам, так что чудо,
В голландцев обрядил.

А. К. Толстой

Обрить и обрядить легко, а вот переродить в голландцев невозможно. И одна из причин — наша принципиальность. Мы верили в православие, потом в марксизм. Не могли ждать и всегда хотели рая сейчас и навечно.

Наши марксисты хотели социализма минуя капитализм (т. е. марксизм на словах, ленинизм на деле). Не то китайцы: прагматики, националисты и традиционалисты. Показателен афоризм Дэн Сяопина: «Неважно, какого цвета кошка, главное, чтобы она ловила мышей», т. е. главное — это развитие производительных сил. И чтобы построить социализм в духе учения К. Маркса и Ф. Энгельса, китайцы строят капитализм, активно включая в партию большевиков банкиров, частных предпринимателей, миллионеров и тому подобный «эксплуататорский элемент». При этом Китай проводил и проводит свою перестройку в условиях абсолютной власти коммунистической партии. Опираясь, как говорили классики, на диктатуру пролетариата, через капитализм успешно строят коммунизм, не слишком задумываясь о его человеческом лице. Это, кстати, не противоречит учению К. Маркса. Смена формаций — процесс объективный, прежде чем построить сносный социализм, надо сначала создать развитый капитализм. Китайские реформы — это в идеале и есть наши косыгинские реформы, которым не хватило последовательности и поддержки партаппарата.

Очень показательна статья О. Г. Голиченко и С. А. Самоволовой «Налоговое законодательство как элемент институциональной поддержки национальной инновационной системы» (№ 3). Авторы озабочены одним — получением льгот. Они, возможно, искренне думают, что стоит уменьшить налоговые выплаты — и инновационная деятельность разовьется. Но чтобы наука развивалась, нужны не столько деньги, как думают многие, сколько ученые, люди, способные делать науку. А таких людей очень мало. В последние годы жизни Сталина научные работники получали очень высокую зарплату, но это не только не стимулировало научную деятельность, но и существенно ухудшило ее. За большой зарплатой в науку устремились все виды шкурников. Они занимали тепленькие места, покупали автомобили, строили дачи, устраивали свои делишки. О какой науке могла идти речь?! И сейчас слышится голос этих людей. Самое страшное в том, что эти «ученые» делают все, чтобы так или иначе оттеснить от «пайков» и дела тех, кто хочет и может работать (вспомним «Не хлебом единым»).

Нельзя пройти мимо статьи В. И. Цурикова «Экономический подход к преступлениям и наказаниям. Обязательно ли вор должен сидеть в тюрьме?». В своей основе эта статья напоминает «Басню о пчелах» Б. Мондевиля (1705 г.). Автор считает, что большое количество заключенных у нас — следствие жестокости наказаний, прежде всего длительных сроков заключения, и предлагает гуманизировать наказания путем широкого использования системы штрафов и сокращения сроков пребывания в местах заключения. Надо сказать, что подобные опыты, связанные с гуманизацией, уже ставились в нашей стране — это амнистии, особенно амнистия 1953 г., когда в темное время и на улицу нельзя было выйти. И при Н. С. Хрущеве, когда были проведены решения, снижающие сроки наказаний, вплоть до 15 суток, заметных положительных результатов они не дали. Более того, есть и мировой опыт. Лучшим «документом» на эту тему может служить великий роман Г. Флобера «Бювар и Пекюше», но это не значит, что постановка вопроса В. И. Цуриковым ошибочна. Просто она нуждается в более масштабном и прежде всего статистическом изучении с привлечением в том числе и данных об осужденных за политическую некорректность.

Встречаются в журнале и весьма своеобразные статьи, например статья С. Д. Резник, Н. Ю. Егорова «Бюджет современной семьи: можно ли им управлять?» (№ 1). Вопрос странный. Каждый из нас ежедневно в этом упражняется, как свести концы с концами. Среди рекомендаций находим дельную, но не бес-

спорную: «...смысл управления бюджетом заключается в непревышении расходов над доходами» (с. 93). Однако в развитых странах думающие люди живут с опережением и много покупают в кредит, поэтому управление бюджетом — это скорее управление ожидаемыми доходами, включая распространенную ипотеку.

Еще своеобразнее статья П. А. Белова «Процедурная модель обоснования рыночных требований к самолету фронтовой авиации» (№ 2). Думаю, что такими моделями должны заниматься специалисты в авиации, а не экономисты — теоретики большой науки, для которых и издается журнал.

Но самым показательным примером демонстрации статей, типичных для журнала, может быть названо эссе И. В. Ивашковской «Модель стратегического стоимостного анализа фирмы» (№ 3). Типичность статьи в том, что она отражает довольно высокий общекультурный уровень журнала: цитирование литературы, множество ссылок на зарубежные издания, четкий литературный язык, переполненный варваризмами (как правило, всегда оправданными). Это явные достоинства. А главным недостатком надо признать то, что текст существует сам по себе, он не связан с реальным содержанием, с практикой. Это своеобразная теория для теории и ее нельзя при всем желании спроецировать на что-то жизненноподобное. Автор приводит довольно убедительную мысль о том, что принятые в действующих нормативных бухгалтерских документах приемы исчисления прибыли, амортизации и капитала в лучшем случае недостаточны, а в худшем — непригодны в современных условиях (при этом забывается, что в теории учета имеется множество вариантов исчисления этих величин). Автор не вникает в теорию учета, будучи убежден, что ее нет, и последовательно вводит свои эквиваленты с применением прилагательного — экономическая(ий). Но как исчислить эти и подобные им категории, типа «альтернативные издержки», автор не показывает. Вернее, даются рекомендации самого общего содержания, без попытки показать это на числах, на примерах, ибо невозможно связать эти рассуждения с данными первичной документации и статьями отчетности, в которых отражается живая жизнь. В целом эта статья — своеобразное экономическое декаденство.

Особняком в № 4 стоит статья М. Ф. Мизинцевой, Т. Ю. Зверевой «Современные тенденции развития высшего образования: российский и мировой опыт». Содержание статьи существенно уже заявленной темы, так как посвящено дистанционному обучению и расходом с ним связанным. Но поскольку название касается общих проблем «переходного периода», как авторы называют наше время, хочется отметить, что, с одной стороны, они говорят о специализации высшей школы (с. 143), а с другой — забывают сказать самое главное: в нашей высшей школе вводится единая специальность экономист и все прежде существовавшие специальности растворяются в ней.

Среди писем, поступающих в редакцию, есть очень любопытные. Отметим А. Д. Зарецкого «Праздный класс» (№ 1). Опираясь на труды Т. Веблена, автор пытается выделить праздный класс в России. Он начинает с миллиардеров и распространяет свою экспансию сначала на «владельцев капитала» (с. 165), потом на прислугу и охрану. Переживает, что здоровые лбы сидят в магазинах, офисах и ничего не делают. И таких все больше. Вся эта праздная публика не только не трудится, но потребляет роскошные предметы, объедая тем самым бедных. При этом у автора в отличие от основателя институционализма не хватает смелости включить в праздный класс, т. е. в непроизводительное население, детей, пенсионеров, больных, церковнослужителей, военнослужащих и даже бомжей. А, между прочим, общество хочет, чтобы лучше всех у нас жили дети, пенсионеры, бюджетники всех видов, чтобы старикам не только «был вез-

де почет», но и достойная, жизнь. Я уже не говорю о защитниках Отечества — без них и Отечества не было бы. Всем надо помогать и хорошо платить. Об этом автор не распространяется, ибо такие выплаты возможны только за счет удержаний из доходов непраздных, работающих классов. Конечно, праздный класс есть сейчас и всегда был, однако кого он включает — неясно. Начнем с миллиардеров и владельцев капитала. Если они выполняют функцию рантье, они для общества трутни, но если они управляют своим и привлеченным капиталом, то это труженики, создающие рабочие места и изобилие материальных и культурных благ. Это «капитаны экономики», как их называл Шумпетер. Дети не могут быть праздными по определению, а старики и больные становятся праздными по определению. И чем длительнее продолжительность их жизни, тем больше праздных людей. Кошунственно выдавать военнослужащих, каждый день рискующих своей жизнью, за праздных людей. И столь же греховно думать, что церковнослужители прибывают в праздности. Они окормляют страждущих и помогают им. Прав автор, когда говорит, что все конфессии должны иметь равные права на эту богоугодную деятельность, но ошибается, расхваливая протестантизм. В духе Вебера он утверждает, что лютеранство и кальвинизм очень благоприятствовали развитию капитализма. Это верно относительно Северной Германии, Голландии, Скандинавии, Англии и США. Но во Франции кальвинисты-гугеноты были вождами феодальной реакции, а капиталисты проявили твердость в католической вере. Идеология — это только знание, которое ради земных и меркантильных интересов выбирают люди. Хотя автор и не пишет о бомжах, это, безусловно, самый яркий праздный класс. И всякая помощь этим людям обращается против общества и против самих бомжей. Если казна даст предпринимателю x рублей, он превратит их в $(x + \Delta x)$ рублей, если эти x рублей попадут к бомжам, они просто пропьют их.

Следует признать, к сожалению, в журнале почти полностью отсутствует эмпирическая наука. Авторы очень часто оперируют вроде бы точными понятиями, а на самом деле либо забывают, либо просто не знают, как в более прикладных науках, например в бухгалтерском учете, выполняются экономические расчеты. Так, авторы энергично оперируют таким понятием, как прибыль, совершенно забывая о том, сколько есть «объективных» вариантов ее определения (см., например, статью С. А. Кимельжана, А. К. Пителина «Рентный потенциал и рентное налогообложение», в которой приведена масса формул и ни одной цифры (№ 2)).

Журнал хорошо оформлен, но иногда мы сталкиваемся с непростительными погрешностями: теория барьеров возникла в XX—XXI вв. (№ 2, с. 160); перепутаны столетия на с. 159; возникают досадные обмолвки «изымается в него», а надо бы «из него». (№ 3, с. 14); в нескольких местах явно не были устранены огрехи сканирования. Язык текстов иногда неоправданно модернизирован: вряд ли надо писать «напрямую», правильнее было бы сказать «непосредственно» (см. № 3, с. 120, то же встречаются и в других местах).

Заканчивая этот обзор, хочется сказать, что все человечество делится на тех, кто читает рецензируемый журнал, и тех, кто его не читает. У кого из них больше плюсов — трудно сказать. Пожелаем журналу творческого разномыслия и идейного разнообразия.

Я. В. Соколов,
докт. экон. наук
Санкт-Петербургский государственный университет

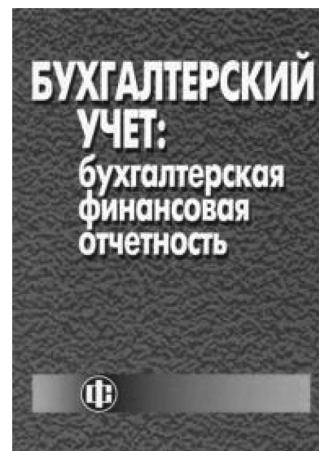
НОВЫЕ КНИГИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ



ISBN 978-5-279-03308-9



ISBN 978-5-279-03322-5



ISBN 978-5-279-03343-0

Издательство «Финансы и статистика» в 2008 г. впервые подготовило фундаментальное издание — межвузовский учебник «Бухгалтерский учет» (в 3 томах), под редакцией доктора экономических наук, профессора Лабынцева Николая Тихоновича, с грифом Министерства образования и науки РФ.

Учебник подготовлен учеными следующих вузов страны:

1-й том «Бухгалтерский учет: теория» (12 п. л.)

Саратовский государственный социально-экономический университет: проф. С. И. Церпенто, доц. Н. В. Игнатова, доц. Д. П. Церпенто.

2-й том «Бухгалтерский учет: финансовый, управленческий» (51 п. л.) состоит из двух разделов:

первый раздел — бухгалтерский (финансовый) учет — Ростовский государственный экономический университет «РИНХ»: проф. В. П. Астахов, проф. И. Н. Богатая, проф. Н. Т. Лабынцев, проф. Н. Н. Хаконова;

второй раздел — бухгалтерский управленческий учет — Казанский государственный финансово-экономический институт: проф. В. Б. Ивашкевич.

3-й том «Бухгалтерский учет: бухгалтерская финансовая отчетность» (15 п. л.)

Воронежский государственный университет: проф. Н. Г. Сапожникова, доц. Н. Л. Денисов.

Впервые издан межвузовский учебник, включающий четыре главные дисциплины специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Материал в учебнике излагается в соответствии с требованиями государственного образовательного стандарта по указанным дисциплинам, которые определяют базовый объем знаний для получения теоретических, практических и профессиональных навыков современных специалистов.

Учебник предназначен для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим специальностям, в том числе для бакалавров и магистров, а также для лиц, изучающих бухгалтерский учет и повышающих свою квалификацию в области учета, экономического анализа и аудита.