
ОБЩЕСТВО И ЭКОНОМИКА: ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ

DOI: 10.34020/2073-6495-2019-4-010-025

УДК: 657.01

Д.Г. МИД, Ж.П. САРТР И Я.В. СОКОЛОВ, ИЛИ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ПОИСКАХ НАСТОЯЩЕГО

Пятов М.Л.

Санкт-Петербургский государственный университет

E-mail: mlpyatov@yandex.ru

В статье рассматривается проблематика отражения фактора времени в методологии бухгалтерского учета, позволяющей определенным образом квалифицировать и оценить факты хозяйственной жизни компаний и сформировать их финансовую отчетность. Тема времени в методах бухгалтерского учета обсуждается в свете положений работ Д.Г. Мида (1863–1931) и Ж.П. Сартра (1905–1980). В свете тематики статьи рассматриваются положения ряда работ Я.В. Соколова (1938–2010). Разбирающийся пример влияния фактора времени на методы бухгалтерского учета можно рассматривать как одно из свидетельств того, что учетная практика, формируемая конкретными политическими, экономическими, социальными и прочими условиями и регулируемая комплексом нормативно-правовых актов и/или профессиональных стандартов, по определению не может служить областью реализации какой-либо последовательной, логически стройной и непротиворечивой теоретической конструкции.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, отчетность, время, информация, прошлое, настоящее, будущее, философия.

G.H. MEAD, J.P. SARTRE AND YA.V. SOKOLOV, OR ACCOUNTING IN SEARCH OF THE PRESENT

Pyatov M.L.

Saint Petersburg State University

E-mail: mlpyatov@yandex.ru

The article considers the problematics of the reflection of time factor in the accounting methodology, making it possible to qualify and assess the facts of business life of companies in a certain way and form their financial reporting. The subject of time in accounting methods is discussed in the light of the provisions by G.H. Mead (1863–1931) and J.P. Sartre (1905–1980). The article also considers some provisions by Ya.V. Sokolov (1938–2010). The concerned example of the time factor influence on the accounting methods can be considered as one of the evidence that the accounting practices, formed by certain political, economic, social and other conditions, and controlled by a set of laws and regulations and/or professional standards, inherently can't be the field of realization of some coherent and logically consistent theoretical construction.

Keywords: accounting, accountability, time, information, past, present, future, philosophy.

«ВНЕВРЕМЕННОСТЬ» БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Сформировавшись в хозяйственной практике средневековой Европы как следствие приемов контроля правильности ведения бухгалтерских записей на счетах и способа переноса учетных остатков из книг предыдущего периода в новый, бухгалтерский баланс эволюционировал до статуса финансовой модели фирмы. Это модель, информационные границы которой по-прежнему определяются ее арифметическим содержанием, выраженным балансовым «уравнением» $A = П$. Именно эти границы, предполагающие представление в балансе трех самостоятельных категорий – активы, обязательства перед кредиторами и собственный капитал, как взаимосвязанных величин, формируемых посредством бухгалтерской оценки хозяйственных фактов в деньгах, и стали причиной того тупика, в который пришла теория органического баланса Ф. Шмидта и из которого сегодня пытаются вывести современный бухгалтерский учет Международные стандарты финансовой отчетности.

Практически весь комплекс методологических решений, которые подарили бухгалтерскому учету МСФО, так или иначе связан с попытками показать с помощью традиционных бухгалтерских приемов влияние на финансовое положение фирмы фактора временной ценности денег, иными словами – учесть время. Уже банальным стало утверждение о том, что в условиях современности ход времени даже в самой ближайшей к выбираемой точке отсчета перспективе способен настолько существенно изменить положение дел, что не замечать этого для бухгалтерского учета означает постепенно превратиться в бесполезный склад давно устаревших приемов прошлого.

Бухгалтерский учет рисует перед заинтересованными лицами картину положения дел отдельных предприятий с помощью денежной оценки – представления целого ряда самостоятельных аспектов хозяйственной жизни компании в едином денежном измерителе. Денежная оценка – это то, что лежит в основе традиционного бухгалтерского видения и представления хозяйственной жизни фирмы. Отсюда один из главных вопросов, который сегодня может быть задан современной бухгалтерии, заключающийся в том, насколько оценки, использующиеся при составлении отчетности фирмы, адекватны текущей реальности и тому, как видят эту реальность лица, принимающие управленческие решения на основе учетных данных.

Среди отечественных ученых вопросу фактора времени в бухгалтерском учете достаточно внимания уделял Я.В. Соколов (1938–2010). «Мы, – писал он, – всегда все оцениваем с точки зрения сегодняшнего дня. Однако сегодня почти ничего не бывает». «Традиционный учет, – утверждал Соколов, – это история того, что было, но написанная сегодня. Мы всегда пишем или о будущем, или о прошлом, последнее преобладает в традиционной бухгалтерии» [4, с. 346].

«Прежде всего, – утверждал Соколов, – значение времени проявляется в анализе баланса. Принятая его отчетная форма игнорирует фактор времени, но практика требует его анализа, который проводится вне фактора времени» [4, с. 347]. При этом «самое удивительное в действии фактора времени – это то, что он лишает основную единицу измерения определенного

смысла. Весь бухгалтерский учет основан на единой денежной единице... А покупательная сила этих денег во времени постоянно меняется. Но вместе с колебаниями рубля [денежной единицы. – М.П.] колеблются во времени и все оценки имущества и обязательств» [4, с. 350].

Общий вывод, к которому приходил Я.В. Соколов, заключался в том, что «традиционные отчетные формы организаций лишены смысла, позволяющего передать действие фактора времени на экономическую жизнь фирмы и ее представляемое в отчетности финансовое положение» [4, с. 351].

ЕДИНАЯ ДЕНЕЖНАЯ ОЦЕНКА И СОПОСТАВИМОСТЬ ОТЧЕТНЫХ ДАННЫХ

Очевидно, что денежная оценка хозяйственных фактов, формирующая величины, включаемые в бухгалтерскую отчетность фирмы, как и любой элемент окружающей нас реальности, может существовать и существует только во времени и относительно конкретных моментов времени. При этом учет оценивает факты, которые происходили «вчера», происходят «сейчас» или, как предполагается, будут происходить «завтра». Мы воспринимаем оценку фактов как относящуюся к прошлому фирмы, ее настоящему, или с точки зрения ее влияния на будущее компании. Таким образом, время входит в бухгалтерский учет, а хозяйственная жизнь фирмы проходит сквозь время.

И вот в этой связи все заметнее становятся две важнейшие для понимания учетных данных характеристики бухгалтерского баланса:

– во-первых, в нем «смешиваются» деньги как предмет оценки (это статьи денежных средств актива) и деньги как инструмент оценки (это единый измеритель всех данных финансовой отчетности компаний);

– во-вторых, оценка в деньгах, призванная обеспечить единство измерителя статей отчетности, сделать их величины сопоставимыми, в действительности как раз может лишать их сопоставимости, так как время оценки, представляемой в балансе и иных формах «традиционной» отчетности, всегда разное. И чем заметнее влияние фактора времени, тем менее сопоставимыми становятся оценки отдельных активов и пассивов.

Так, если мы оцениваем активы по себестоимости, представляемые в активе баланса величины отражают наши затраты, понесенные «вчера», «позавчера» и т.д. Все они имели место в разные моменты прошлого фирмы. Они отражают в себе те цены разных периодов времени, которые уже совершенно не актуальны сегодня. Однако именно эти величины и служат основанием для исчисления прибыли при составлении бухгалтерской отчетности фирмы.

В активах и пассивах отражаются величины обязательств – суммы долгов, ожидаемых к получению и предполагаемых к выплате. Но это «завтрашние» деньги. Их «сегодняшняя» оценка, отражающая суммы «вчерашних» сделок, конечно, неадекватна тому влиянию на хозяйственную жизнь фирмы, которое они окажут, когда будут получены и выплачены.

И как разность между этими, имеющими лишь весьма косвенное отношение друг к другу и к текущему моменту времени (например, отчетной дате) суммами, мы оцениваем размер собственного капитала фирмы и его

динамику как отражение роста или снижения благосостояния собственников фирмы.

Все это звучит отчасти абсурдно, не правда ли? И тут возможным выходом видится приведение оценки всех статей отчетности к единому моменту времени посредством оценки активов по справедливой стоимости и дисконтированием сумм обязательств. Но давайте не будем спешить и попробуем оценить возможности такого решения, обратившись к работе Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» и ставшим основой для отдельных ее положений труда Ж.П. Сартра «Бытие и ничто».

«ВРЕМЕННОСТЬ» Ж.П. САРТРА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Одна из цитат, которая приводится Я.В. Соколовым в главе «Концептуальная реконструкция фактов хозяйственной жизни во времени» его «Суммы фактов» [5] – это следующее высказывание Ж.П. Сартра (1905–1980): «прошлое есть то, чем я являюсь, не имея возможности им существовать» [5, с. 94]. Это обращение к Сартру здесь совершенно не случайно, так как именно его философская концепция времени, как показывает знакомство с работой Я.В. Соколова, и была взята последним за основу своей «концепции времени в бухгалтерском учете».

Главы II «Временность» и III «Трансцендентность» второй части «Бытие-для-себя» самого известного и значительного философского труда Ж.П. Сартра «Бытие и ничто» [3] посвящены анализу таких феноменов времени, как «прошлое», «настоящее» и «будущее» и возможности присутствия их в человеческом сознании мыслящего индивида. Выбор этой части «Бытия» Сартра Соколовым в качестве общеполитического основания своих позиций, на наш взгляд, соответствует общей идее, красной нитью проходящей через всю «Сумму фактов» [5]. Это мысль о чрезвычайной важности осознания и оценки того значения, которое имеет проблематика восприятия данных бухгалтерского учета для понимания его роли в экономической жизни общества. Здесь можно сказать примерно следующее: хозяйственная жизнь любой фирмы определяется действиями лиц – участников экономических отношений. Их действия – это следствие принимаемых ими управленческих решений. Эти решения основываются на информации об экономической реальности, значимую часть которой составляют именно данные бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет, как и любые иные информационные сообщения, представляет хозяйственную жизнь фирмы посредством категорий времени – прошлое, настоящее и будущее. Таким образом, каждый хозяйственный факт и любой вариант его бухгалтерской интерпретации может и, что самое главное, должен рассматриваться в свете этих категорий. Только так мы сможем понять то реальное действие, которое могут оказать учетные данные на принимающих решения лиц.

Центральная идея Сартра в системе его взглядов на время состоит в том, что любой факт, любое явление можно воспринимать во времени, только рассматривая течение времени как нечто существующее и происходящее непрерывно. Любой момент времени всегда взаимосвязан со всеми прочими его моментами, влияет на них, и при этом сам формируется и существует исключительно под их влиянием.

«Временность (la temporalite'), – писал Сартр, – есть очевидно организованная структура, и так называемые три “элемента” времени – прошлое, настоящее, будущее – не следует рассматривать как собрание “данных”, которые должны составить сумму, например, бесконечный ряд “теперь” ... иначе мы с самого начала получим парадокс: прошлого больше нет, будущего еще нет, что же касается настоящего момента, то каждый хорошо знает, что его совсем нет, он является границей бесконечного деления» [3, с. 137]. «Таким образом, весь ряд уничтожается ... [и] единственно возможный метод исследования временности заключается в том, чтобы приступить к ее рассмотрению как к целостности ... и особенно следует добиваться, чтобы каждое рассматриваемое измерение появилось на фоне временной целостности» [3, с. 137].

Конечно, мы можем воспринимать что-либо только из нашего настоящего. В этом смысле, продолжает Сартр, «настоящее есть то, что находится в противопоставлении с будущим, которого еще нет, и с прошлым, которого больше нет» [3, с. 150]. Однако ясно, что то, что существует в настоящем, «отличается от всякого другого существования своим характером присутствия» [3, с. 150]. И здесь, согласно Сартру, важно понять, что «быть прошлым или стать будущим значимо для события, а иметь прошлое, или предполагать будущее – для человеческой реальности» [3, с. 150]. А реальность – это не что иное, как наше настоящее.

Что это может означать для хозяйственной жизни фирмы? Какой бы общефилософской и абстрактно далекой не казалась категория временности, она характеризует деятельность любой компании. Временность позволяет нам увидеть жизнь предприятия как непрерывно длящийся процесс, где прошлое, настоящее и будущее являются лишь условными метками, задаваемыми нашим восприятием и нашими текущими целями, а следовательно, не очевидными и не статичными. Элементы этого непрерывного процесса всегда взаимообуславливают друг друга. Это имеет непосредственное отношение и к бухгалтерскому учету.

Так, например, бухгалтер исчисляет величину прибыли или убытка отчетного периода. Это разность между доходами и расходами. Если расходы – это себестоимость проданной продукции, то ее величина отражает когда-то потраченные фирмой суммы денежных средств – это прошлые расходы в «прошлых» деньгах. Сумма выручки, формирующая доход от продаж, – это не что иное, как прошлые доходы в «прошлых» деньгах. Фактически эти траты и поступления имели место в разные моменты времени. Разность между ними определит сумму «настоящей» прибыли фирмы, которая станет основанием для исчисления величин налоговых обязательств и дивидендов. Мы, таким образом, исчислим в «настоящих» деньгах «будущие» платежи, которые фактически будут осуществлены «будущими» деньгами.

Не правда ли, любопытное переплетение учетных оценок? Но речь, как вы могли заметить, идет не только о бухгалтерских оценках, но и об их влиянии на реальные действия экономических субъектов.

Управлять фирмой можно, только представляя себе ее будущее. «Охотник, – пишет Ж.П. Сартр, – прицеливающийся в птицу туда, где он ее видит, делает промах, так как птицы уже больше нет на этом месте, когда

там появляется пуля. Напротив, он попадет в нее, если прицелится немного вперед, в точку, где птица еще не появилась» [3, с. 146]. Таким образом, бухгалтерский учет должен служить пользователям отчетности основой прогнозирования экономической реальности. И здесь важность приобретают прогнозные оценки будущего. Однако могут ли прогнозные оценки, отражающие, например, аккумулируемые активами будущие доходы, будущие платежи, приведенные к текущему моменту, величины амортизации, рассчитываемые исходя из прогнозируемого срока службы основного средства и т. п., действительно отражать будущее?

БУДУЩЕЕ КАК ЭЛЕМЕНТ НАСТОЯЩЕГО И ПРОШЛОГО

Согласно Сартру, то будущее, которое мы имеем в настоящем, таково, что мы только можем им быть, так как наша свобода настоящих действий, подтачивает это будущее, постоянно меняя его заданность текущими событиями. Наше настоящее постоянно творит наше будущее, и это непрерывный процесс. Всякое явление действительности, с момента своего появления «размещает сразу некоторые из своих структур и свойств в будущее» [3, с. 240]. Так, мы можем вернуться к примеру с величиной бухгалтерской прибыли. Ее рассчитанная в настоящем величина определяет будущие налоговые платежи. И изменение, например, метода распределения какого-либо вида расходов, смена способов начисления амортизации, реализуемые сегодня, меняют будущее наших расчетов с бюджетом.

Однако (что гораздо более значимо для наших рассуждений о возможности использования в учете прогнозных оценок и их роли в принятии управленческих решений и в конечном счете в хозяйственной жизни фирмы) существует и связь противоположной направленности. Важно то, что наши настоящие представления о будущем служат основой наших «сегодняшних» действий. Именно на это и указывает Сартр, когда пишет о том, что «будущее является тем, что мы имеем в настоящем, поскольку мы можем и не быть им» [3, с. 155].

Так, например, выбирая способ и определяя срок амортизации основного средства, мы исходим из наших предположений о его будущем использовании. Мы, таким образом, представляем себе это будущее как некую определенность, как некий вариант (сценарий) развития событий, коим оно вполне может и не стать. Исходя из наших предположений о будущем, мы в настоящем начисляем амортизацию. Ее сумма определяет ту нашу будущую прибыль, величину которой мы получим при составлении отчетности. Величина прибыли будет сформирована в будущем, но (!) она не была бы такой, если бы в нашем настоящем, которое к тому моменту уже станет прошлым, мы не выбрали бы конкретные способ и срок начисления амортизации, исходя из допустимого нами будущего. Таким образом, именно наше сегодняшнее восприятие нашего будущего способно изменить этого будущего реальность. Наши сегодняшние экономические действия, основывающиеся на наших сегодняшних прогнозах, меняя реальность, меняют тем самым и будущее (часто в расхождение с прогнозами, на него таким образом повлиявшими).

Именно об этом и писал Сартр, утверждая, что любой конкретный момент времени является «Настоящим своего Прошлого в форме предшествующего Будущего этого Прошлого» [3, с. 174].

Таким образом, наши прогнозные оценки могут быть в чистом виде прогнозными только в том случае, если они строятся относительно явлений, которые совершенно от нас не зависят. Например, сюда можно отнести наши прогнозы относительно траекторий движения комет. Что же касается наших прогнозов относительно явлений социальной жизни, в которой мы одновременно выступаем и в роли наблюдаемых, и в роли наблюдающих объектов, то здесь наши прогнозные оценки будущего, определяя наше поведение в настоящем, всегда будут влиять и на это будущее, сами его меняя, иногда, как мы уже сказали, далеко не в сторону сделанных ранее прогнозов. Именно это и определяет ту роль, которую играет в экономической жизни общества бухгалтерский учет как поставщик информации, формирующей восприятие экономической реальности.

Таким образом, читая Ж.П. Сартра и думая о бухгалтерии, мы вслед за великим философом должны прийти к выводу о том, что ничто в хозяйственной жизни единичной фирмы и общества в целом «не появляется как настоящее, которое потом должно стать прошлым и которое раньше было будущим». Любое экономическое явление в то время, когда мы его воспринимаем, «имеет уже в своем существовании свои три временных измерения» [3, с. 230].

Я.В. СОКОЛОВ: БУХГАЛТЕРСКИЕ ОЦЕНКИ КАК ОТРАЖЕНИЕ «ВРЕМЕННОСТИ»

Позволим себе предположить, что идея Ж.П. Сартра о перманентном взаимопроникновении прошлого, настоящего и будущего и стала основой выводов Я.В. Соколова о временном содержании бухгалтерских оценок и применимости их во времени.

«Все оценки, – писал Я.В. Соколов, – различаются моментом измерения, к которому относится критерий оценки, и моментом, для которого предназначены ее результаты» [5, с. 92]. Согласно Соколову, «оценка влияния временных факторов на оценки в бухгалтерском учете должна предполагать рассмотрение возможных их вариантов как следствия сочетания времени измерения объекта и времени хозяйственных ситуаций» [5, с. 93]. Такой подход позволил ему выделить девять типов сочетания указанных факторов относительно трех «элементов времени» – прошлого, настоящего и будущего.

Рассмотрим их. Тип оценок «прошлое в прошлом». «Суть этого подхода, – отмечал Соколов, – в том, что бухгалтер анализирует то, как проходили хозяйственные процессы» [5, с. 94]. «Первоначальная стоимость в данной системе характеризует оценки, прошедшие в прошедшем, так как представляет совокупность произведенных в прошлом затрат» [5, с. 95]. «Такой подход, – по мнению Я.В. Соколова, – имеет определенные преимущества:

- 1) все оценки отражают те платежи, которые действительно имели место;
- 2) они отражают реальные вложения в той оценке, которая была на момент совершения фактов».

Однако, как отмечал автор, «такая оценка может быть приемлемой только для бухгалтерской ревизии, аудита и исторического анализа, но для самого экономического анализа этот вариант оценки ... мало пригоден. Сохранение первоначальной прошлой исторической оценки дает максимум информации и минимум понимания дела» [5, с. 96].

Тип оценок «прошлое в настоящем». «В этом случае, бухгалтер, регистрируя факт хозяйственной жизни, должен его отразить не в той сумме, в которой он фактически имел место, а в той, в какой этот факт оценивается сегодня» [5, с. 96]. Оценка «прошлое в настоящем» должна уточнять ее предыдущий вариант. В этом случае «оценка объекта составляет величину затрат, которую мы понесли бы при его приобретении, не в момент регистрации соответствующего факта, но в момент, на который составляется бухгалтерская отчетность» [5, с. 97].

Тип оценок «прошлое в будущем». Этот подход, согласно Соколову, представляет капитализированную ренту, «то есть оценку созданных в прошлом активов исходя из доходов, которые они принесут в будущем» [5, с. 99]. «Этот подход в экономическом смысле очень разумный, – пишет Я.В. Соколов, – и находит широчайшее применение в финансовом анализе, но консервативное бухгалтерское большинство еще не оценило его глубину и пользу» [5, с. 99].

Тип оценок «настоящее в прошлом». Специфика этого варианта оценок состоит в том, что «новые оценки приводятся к старым, что обуславливает возникновение ... оценки сопоставимой. Эта оценка, нашедшая широкое применение в статистике и неприменяемая в бухгалтерском учете, скорее вследствие недопонимания, нежели по здравому размышлению, представляет собой оценку современных активов в ценах неких прошлых периодов, по существу, является поправкой настоящих оценок на индекс цен» [5, с. 102]. «Бухгалтеры, – по мнению Соколова, – должны широко применять эту оценку в условиях анализа прошлой хозяйственной деятельности» [5, с. 103].

Тип оценок «настоящее в настоящем». Примером этого типа оценки Я.В. Соколов называл справедливую стоимость, которую «исповедовали и исповедуют многие лучшие умы человечества от Фомы Аквинского (1225–1274) до авторов МСФО» [5, с. 107]. «Основная идея справедливой цены, – согласно Соколову, – сводится к тому, чтобы все учетные объекты, когда бы они не были куплены (созданы), получили отражение в учете по ценам, сложившимся на дату составления баланса» [5, с. 108].

Тип оценок «настоящее в будущем». «Эта оценка, – писал Я.В. Соколов, – очень близка к предыдущей» [5, с. 109], т.е. к справедливой стоимости. «Особенность [ее] заключается в том, что справедливая стоимость по умолчанию предполагает, что, за сколько я могу продать сегодня имеющиеся у меня объекты, такую сумму я обязан и отразить в балансе. В данном [же] случае речь идет о менеспособности предмета, то есть о реализационной оценке, которая представляет собой сумму выручки, которая в будущем может быть получена от продажи... Таким образом, в отличие от справедливой цены в этом случае предполагается, что какая цена существует на сегодня, по такой цене эти объекты и будут проданы в будущем. Это не совсем реалистичный подход» ... Тем не менее множество видных бух-

галтеров отстаивало именно реализационную оценку как панацею от всех бед. «Можно согласиться, – отмечал Соколов, – что цена реализации лучше, чем, скажем, оценка по себестоимости, но финансовые результаты в этом случае будут искажены существенно больше» [5, с. 109].

Тип оценок «будущее в прошлом». «В этом случае учитываемый объект, который был приобретен в прошлом, обычно оценивается по его себестоимости, в будущем может иметь другую стоимость» [5, с. 113]. Так, приводит пример автор, остаточная стоимость «представляет собой первоначальную стоимость за вычетом обесценения или амортизации, размер которых был предопределен в момент приобретения активов, и в этом смысле администрация может характеризовать настоящие активы исходя из условий, предполагавшихся в прошлом» [5, с. 113].

Тип оценок «будущее в настоящем». «В этом случае предполагается, что если сегодня в связи с ликвидацией состоится распродажа всего имущества фирмы, то будут получены такие-то средства. Это так называемая ликвидационная стоимость, определяемая выручкой, которую предприятие может получить от немедленной ликвидации существующих в настоящем активов» [5, с. 115].

Тип оценок «будущее в будущем». «Сюда, – писал Я.В. Соколов, – относятся, прежде всего, различные прогнозные величины, в частности возможной впоследствии ренты или ликвидационной стоимости. ... Они используются в договорах страхования, учете отложенных налогов и выплат, основанных на акциях» [5, с. 116–117].

«СИЛА» ЕВРОПЕЙСКОЙ МЫСЛИ И «СЛАБОСТЬ» АМЕРИКАНСКОЙ БУХГАЛТЕРИИ

Можно допустить, что очарование идеями континентально-европейской учетной школы и Ж.П. Сартра, отражает и статья Я.В. Соколова и В.Я. Соколова «Сила и слабость бухгалтерии США» [7]. В то время – в эпицентре проблематики «перехода на МСФО» – статья очень понравилась широкой общественности. Ее основная идея состояла в том, что «для всякого российского бухгалтера европейское понимание ближе пониманию англо-американского» [7, с. 81], а так как для авторов было очевидно, что отечественная школа учета тяготеет именно к европейской традиции – речь фактически шла о неприемлемости для наших бухгалтеров заокеанских новшеств.

Хотя авторы и не собирались отрицать, что «американская школа, давшая основные идеи международных стандартов, должна считаться ведущей бухгалтерской школой мира» [7, с. 80], они с грустью отмечали, что вся идея американской бухгалтерии сводится к тому, что «данные бухгалтерской отчетности должны информировать пользователей и помогать им принимать необходимые решения» [7, с. 80]. Такое, по мнению Ярослава Вячеславовича и Вячеслава Ярославовича, упрощение задач бухгалтерской науки происходило от того, что, по мнению наших американских коллег, «большая теория, история – все это только загромождает ум» [7, с. 81].

Но что такое «большая теория бухгалтерского учета»? Баланс, счета, методы оценки элементов отчетности, варианты распределения затрат

между несколькими объектами, или что-то еще? Нам всем порой хочется быть большими – «маляру – художником, каменщику – зодчим, конторщику – бухгалтером» [6, с. 10], и вот мы стараемся «придать своему делу немного поэзии, умножить знание на мечту» [6, с. 10]. Но может быть исполнение этой мечты и рост нашей профессии в настоящее время как раз и возможны при понимании того, что у бухгалтерского учета не было и нет никакой «большой теории», а задача быть полезным при принятии решений обеспечивается тем, каким образом в учетных данных раскрываются положения общей для всех участников хозяйственной деятельности экономической теории и действующих положений права.

«Бухгалтерский учет, – писали Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, – это не набор регистров и отчетных форм, это, прежде всего, стиль мышления» [7, с. 80]. Это утверждение справедливо как для бухгалтерского учета как элемента хозяйственной жизни, так и для всех экономических отношений в целом. И вот здесь, на наш взгляд, интересно обратиться к ряду положений той философии, под влиянием которой формировался стиль мышления, в конечном счете определивший содержание современных нам Международных стандартов финансовой отчетности.

Фактически противоположной изложенным выше тезисам о концептуальной реконструкции фактов хозяйственной жизни во времени может быть названа идея временной привязки данных отчетности, предлагаемая МСФО. И вот здесь нам следует обратиться к положениям работы «Философия настоящего» американского философа Д.Г. Мида (1863–1931) (см. [1]), которые, допускаем мы, исходя из того, что динамика практики и теории учета всегда выступают неотъемлемой частью развития общества в целом, не могли не повлиять на становление положений англо-американской школы учета в целом и, в частности, на МСФО.

НАСТОЯЩЕЕ КАК ЕДИНСТВЕННАЯ РЕАЛЬНОСТЬ

Согласно Миду, даже, если оставить за бухгалтерией, как мечтал об этом И.Ф. Шер, роль историографии хозяйственного процесса, важно понимать, что «историк не сомневается в том, что нечто произошло. Он колеблется относительно того, что произошло» [2, с. 51]. И это «что» определяется именно моментом настоящего, вне которого прошлого для нас, всегда пребывающих в настоящем, просто не существует.

Каждое мгновение настоящего уникально. В нем присутствует нечто такое, что отличает его от всего, что когда-либо происходило, и всего, что когда-либо будет происходить. У нас, живущих в настоящем, нет иного способа восприятия реальности, как исключительно с позиции момента времени, в котором мы находимся. «Такая ситуация, – писал Мид, – и есть настоящее. Оно выделяет и в каком-то смысле отбирает то, что сделало возможной его специфику. Оно создает своей уникальностью прошлое и будущее» [2, с. 65].

Восприятие нами реальности и развертывание ее во времени, согласно Миду, происходит следующим образом: «Произошедшее событие и направление протекания процесса дают основу рациональному определению будущего. Неотменяемое прошлое и происходящее изменение – вот два

фактора, к которым мы пристегиваем все наши спекуляции относительно будущего. В характере процесса, развертывающегося в опыте, обнаруживается вероятность. ... Мы признаем связи вещей в их процессах ... Мы ищем их antecedentes в прошлом и судим о будущем по связи этого прошлого с тем, что происходит сейчас» [2, с. 56].

«Через свои привычки и предвосхищающие установки организм оказывается связан с тем, что выходит за пределы его непосредственного настоящего. ... Область разума есть, стало быть, более широкая среда, требуемая активностью организма, но выходящая за пределы настоящего. ... Так называемому сознательному организму свойственно достраивать эту более широкую ... среду с помощью качеств, находимых в настоящем» [2, с. 67].

«Моя цель, – писал Мид, – отстоять тезис, что эти более широкие периоды не могут иметь реальности иначе, кроме как существуя в настоящих, и что все их импликации и ценности находятся в этих настоящих» [2, с. 68].

«Прошлое и будущее, – утверждал философ, – проявляющиеся в настоящем, можно считать всего лишь порогами небольшого кусочка неограниченной протяженности, чья метафизическая реальность редуцирует настоящее до незначительного элемента, на один миг приближающегося к миру» [2, с. 75]. «Все прошлое присутствует в настоящем как обуславливающая природа протекания, а все будущее возникает из настоящего как происходящих уникальных событий. Задача науки (в том числе и бухгалтерского учета. – М.П.) – выявить это наличное прошлое в настоящем и предсказать на основе этого будущее» [2, с. 76].

Почему эти положения так важны для понимания и интерпретации тех данных, которые содержатся в современном бухгалтерском балансе?

ВРЕМЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ БАЛАНСЕ

Практически в любом учебнике бухгалтерии мы можем прочесть о том, что баланс представляет собой картину финансового положения предприятия на определенный момент времени, т.е. это моментальный срез хозяйственной жизни фирмы, кадр киноплёнки хозяйственной деятельности и т.п. Иными словами, баланс статичен, он не показывает развития, длительности, хода хозяйственной деятельности. При этом как опись незакрывшихся сальдо счетов он формируется на основе данных о свершившихся, т.е. прошлых фактах хозяйственной жизни.

На этих утверждениях строится большая часть критики бухгалтерской информации как основы для принятия управленческих решений, одним из самых ярких выразителей которой можно назвать сравнение пользователя данными отчетности с водителем автомобиля с заклеенным лобовым стеклом, которому приходится управлять движением машины только на основе того, что ему показывают зеркала заднего вида.

Идее моментального среза хозяйственной жизни компании в определенном смысле отвечает статический баланс, точнее теоретические построения, относимые в современной учетной литературе к концепции статического баланса. В основе такой финансовой модели компании лежит допущение прекращения ею деятельности и, как следствие, необходимости погашения всех ее долгов. Предполагается, что в активе такого баланса

можно показать исключительно принадлежащее компании на праве собственности имущество в оценке по ценам его возможной реализации в условиях ликвидации фирмы, а в пассиве ее долги сторонним лицам в суммах, подлежащих выплате именно на дату составления баланса.

Получается, что в статическом балансе время как бы останавливается – цены перестают меняться, проценты расти и именно в этот магический момент все активы трансформируются в деньги, из которых и погашаются все долги фирмы.

Однако и здесь в представляемых заинтересованным лицам оценках присутствует явный элемент будущего. Мы допускаем возможную ликвидацию, и даже если рассматривать составляемый баланс в качестве ликвидационного, содержание которого отражает предъявляемые к ликвидируемой компании требования и ограничивает круг имущества, из которого эти требования могут быть удовлетворены, даже в этом случае баланс показывает предполагаемые исходы действий по реализации активов и оплате долгов. Сумма же собственного капитала в статическом балансе показывает величину именно предполагаемого объема средств (в денежном выражении), который останется в распоряжении собственников фирмы после ее закрытия. Все эти оценки обращены в будущее и отражают настоящее как момент, на который составлен баланс лишь в смысле основы для реализации вероятного сценария. При этом допущение ликвидации (прекращения деятельности) из всех возможных путей развития событий оставляет нашему вниманию только один – собственно ликвидацию компании.

В этом случае, если не рассматривать допущение ликвидации фирмы как сценарий реальных событий, а лишь как основание для методов формирования баланса, можно говорить о соответствии содержания статического баланса целям оценки платежеспособности компаний. Однако это справедливо лишь в том случае, если в качестве источника погашения долгов фирм рассматривать не их, например, выручку, а именно конкретный набор имущественных объектов, отраженных в балансе. Однако большинство компаний «мечтают» погашать свои долги все же не только согласно допущению, но и в условиях непрерывности своей деятельности. Отсюда утверждения о соответствии теории статического баланса целям кредиторов как пользователей отчетных данных и возможности рассматривать ее (теорию) как методологическую основу для построения набора аналитических коэффициентов ликвидности – весьма условны.

НАСТОЯЩЕЕ ИСЧЕЗАЕТ

Как только мир бухгалтерской практики стали завоевывать идеи кругооборота капитала как некой массы денежных средств, временная линейка учетных данных значимо удлинилась. Все содержание активов и пассивов бухгалтерского баланса было переписано в соответствии с выражением «Д – Т – Д». Активы в целом стали определяться как группы понесенных в прошлом расходов, от которых в будущем ожидается получение доходов (поступление денежных средств и/или приобретение иного имущества). Обязательства в пассиве приобрели трактовку полученных в прошлом доходов компании, которые в будущем должны трансформироваться в ее

расходы (выплаты денежных средств и/или расход иного имущества). Собственный же капитал традиционно определялся как разность между активами фирмы и ее обязательствами.

Основанием для оценки активов выступали события (факты хозяйственной жизни) прошлого. В динамическом балансе активы оцениваются в суммах фактически понесенных при их формировании затрат, т.е. по так называемым историческим ценам, или, проще говоря, по себестоимости. Но вот основанием для признания актива в балансе считалось ожидание получения будущих доходов, связанных с понесенными на этот актив расходами.

С обязательствами дело обстояло противоположным образом. Они оценивались в суммах, принадлежащих будущему, т.е. подлежащих выплате кредиторам в соответствующие сроки, а признавались на основе фиксации событий (фактов хозяйственной жизни), относящихся на момент составления баланса уже к прошлому.

Собственный капитал или собственные источники средств по-прежнему исчислялись в строгом соответствии с арифметикой баланса, т.е. как разность между активами и обязательствами. Но что из чего вычиталось? Из суммы капитализированных прошлых затрат отнимались величины будущих выплат и таким образом получалась величина, по которой следовало судить об объеме средств, инвестируемых собственниками в фирму в настоящем.

И вот в этой «мешанине времен» как-то совсем исчезло именно настоящее, к которому (за редкими исключениями) не относились ни основания признания статей активов и пассивов, ни их оценки. К настоящему относилась только величина получаемой благодаря учетным махинациям с прошлым и будущим бухгалтерской прибыли. Она была в настоящем как информационный сигнал, как объявление, как заявление фирмы о намерениях выплачивать дивиденды и продолжать деятельность, привлекая новые инвестиции. Однако и ее значение как величины (объема) предполагаемого движения денег в сторону держателей ценных бумаг принадлежало будущему, имея в условно настоящем лишь информационное влияние.

Исчезновение настоящего в балансе имело очень существенные последствия для производимых на основе его данных аналитических построений.

Прежде всего, традиционный смысл потеряли расчеты, называемые в современной литературе по корпоративным финансам коэффициентами ликвидности. Суммы ранее потраченных средств, отраженные в разделе баланса «оборотные активы», мы стали делить на величины обязательств, подлежащих погашению в будущем (хотя и ближайшем), – полная бессмыслица. Почему случай, когда величины таких прошлых трат, капитализированных в активах, более чем в два раза превосходят сумму текущих долгов, требующих погашения в течение ближайшего года, считается «хорошей ситуацией с платежеспособностью» – загадка, которую упорно продолжают нам загадывать учебники по корпоративным финансам и анализу бухгалтерской информации.

Расчет показателей рентабельности также стал предполагать использование несопоставимых величин. В чем смысл деления прибыли на величины оценки каких-либо разделов отчетности, которое мы называем

определением рентабельности? Мы соотносим величину бухгалтерской прибыли на оценку тех показателей, которые отражают факторы ее получения, т.е. (проще говоря) на оценку того, с помощью чего (управляя чем) мы получили эту прибыль. Допустим, мы рассчитываем показатель «рентабельность активов». Делим величину прибыли¹ на среднее значение активов за отчетный период. Вроде бы все совершенно логично. Активы – это комплекс средств фирмы, управление которыми и позволило компании получить прибыль, отражаемую в учете. Однако в знаменателе оказывается значение показателя отчетности – актив, а в данном случае – это группы капитализированных прошлых затрат, от которых компания ожидает доходов (а значит и прибыли) в будущем. Расходы, благодаря которым мы получили прибыль текущего периода, уже списаны с актива (декапитализированы) и отражены в отчете о финансовых результатах. И, значит, исходя из логики динамического баланса, рассчитывая показатель «рентабельность активов», мы делим прибыль на суммы затрат, никакого отношения к ее получению не имеющие, ведь они принесут нам прибыль в будущих отчетных периодах. Наше условное настоящее мы делим на прошлое, относящееся только лишь к будущему, прибыль которого пока не ясна.

Что же касается оценки соотношения источников средств (анализа структуры пассивов), то эти показатели и вовсе потеряли смысл, так как актив показывал капитализированные расходы прошлого, источники которых уже не могли отражаться в пассиве.

ПОИСКИ НАСТОЯЩЕГО

Возврат бухгалтерского баланса к отражению настоящего начался с того момента как практикой учета стала приниматься ставшая основой МСФО трактовка активов как ресурсов компании, находящихся под ее контролем. Эта характеристика актива становится обязательным условием его признания. Тем самым актив бухгалтерского баланса начинает пониматься как представляющий комплекс ресурсов, управляемых компанией на дату его (баланса) составления.

Постепенно к настоящему обращаются не только критерии признания, но и методы оценки активов, основой которых становится идея справедливой стоимости. Ведь справедливая стоимость исчисляется именно в отношении момента, на который составляется баланс.

Сложнее с обязательствами. Они, конечно, существуют на дату составления баланса, но их суммы относятся к тем моментам будущего (вероятного будущего, определенным его вероятным вариантам), в которые по ним должны будут быть выплачены и получены деньги (иные ценности). Здесь на помощь апологетам настоящего в картине положения дел компании пришли методы дисконтирования. С их помощью сегодня мы видим в отчетности обязательства, оцененные по их справедливой стоимости на отчетную дату.

¹ Тут, конечно, уместным будет вопрос: «какой прибыли»? И ответ в данном случае – бухгалтерской прибыли до налогообложения.

Собственные источники средств по-прежнему показывают разность между активами и пассивами. Что это за сумма? Это разность между справедливой оценкой комплекса управляемых компанией средств (часть которых, необходимо отметить, может не быть ее собственностью) и величинами долгов компании перед контрагентами, приведенными методами финансовой математики к отчетной дате. Показывает ли эта величина объем средств, инвестируемых собственниками в компанию? Согласитесь, что если и да, то чрезвычайно условно.

С помощью данных методов англо-американская бухгалтерия и МСФО как бы говорит нам, фактически цитируя Мида: нет ничего кроме настоящего, которое и должен отражать бухгалтерский баланс. Однако насколько данные современных балансов действительно отражают настоящее?

Условием признания ресурса активом компании выступает достаточная вероятность получения ею в будущем связанных с этим ресурсом экономических выгод. Таким образом, признание актива «сегодня» – это проекция в балансе вероятного «завтра». Более того, приведение сумм обязательств к текущему моменту времени также опирается на вероятное завтра, т.е. исходит из того, что обязательства эти будут погашаться в надлежащие сроки. Иначе все инструменты расчета приведенной стоимости лишились бы всякого смысла.

Эффект от использования активов в истекшем отчетном периоде мы можем наблюдать в отчете о финансовых результатах как доходы компании. Что нам может показать справедливая стоимость отдельных активов, рассчитанная вне связи с перспективами работы компании, сложно сказать. Однако использование величины справедливой стоимости всех активов фирмы наполняет содержанием расчет показателя рентабельности. Здесь мы соотносим величину прибыли отчетного периода со средней справедливой стоимостью ресурсов, которыми фирма управляла в течение этого периода, и числитель и знаменатель показателя рентабельности становятся логически сопоставимыми.

Парадоксально, но приведение справедливых оценок активов и обязательств к моменту составления баланса лишает «исходного» смысла набор показателей ликвидности как индикаторов платежеспособности компании именно на конкретный момент времени. Все приведенные стоимости определяются исходя из допущения непрерывности деятельности фирмы, а деление активов как обеспечения долгов на их суммы имеет смысл только при допущении, наоборот, ликвидации компании.

Что же касается величины собственных источников средств (собственного капитала), то здесь с развитием экономики в соответствующих данных остается все меньше чего-либо, кроме балансовой арифметики. При обсуждении методов формирования баланса по МСФО или US GAAP, речь, как правило, идет о публичных компаниях, акции которых обращаются на фондовом рынке. Таким образом, если речь идет о держателях акций, а не о кредиторах фирмы, вкладывающих деньги именно в ее проекты, сумм, которые акционеры вложили в приобретение доли в компании, как правило, не будет видно в ее бухгалтерской отчетности. А сумма средств, от которой собственники «отказываются» ради обладания акциями, – это их стоимость на рынке, а не часть соответствующего раздела пассива баланса фирмы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Итак, настоящее по-прежнему иногда ускользает из бухгалтерского баланса. Однако мы не теряем надежды его поймать. Методы бухгалтерского учета развиваются. Сегодня уже вряд ли можно говорить о развитии европейской, американской или, например, китайской бухгалтерии, как вряд ли можно говорить о некоей обособленно существующей американской философии. Не случайно, например, для понимания положений работ Д.Г. Мида важнейшими считаются идеи А. Смита [1, с. 260], а сам Мид считается последовательным гегельянцем [1, с. 262].

В свою очередь положения работ Мида были развиты Ж.П. Сартром, а затем попали на страницы замечательной книги Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни». Бухгалтерия развивается. И это наше с вами настоящее. А оно, в свою очередь, определяется, с одной стороны, реальной хозяйственной практикой, а с другой – тем видением этой практики лицами, в ней участвующими, которое характерно для конкретного исторического отрезка времени жизни общества, так как, что не уставал подчеркивать Ж.П. Сартр, «мир является человеческим» [3, с. 244].

Литература

1. *Абулафия М.* Джордж Герберт Мид, 1863–1931 // Американская философия. Введение. М.: Идея-Пресс, 2008. С. 258–272.
2. *Мид Дж. Г.* Философия настоящего. М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2014. 272 с.
3. *Сартр Ж.П.* Бытие и ничто: опыт феноменологической онтологии. М.: Республика, 2000. 639 с.
4. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: веселая наука. М.: ООО «1С-Пабблишинг», 2011. 638 с.
5. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр, 2010. 224 с.
6. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996. 638 с.
7. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* Сила и слабость бухгалтерии США // Бухгалтерский учет. 1999. № 2. С. 80–83.

Bibliography

1. *Abulafija M.* Dzhordzh Gerbert Mid, 1863–1931 // Amerikanskaja filosofija. Vvedenie. M.: Ideja-Press, 2008. P. 258–272.
2. *Mid Dzh. G.* Filosofija nastojashhego. M.: Izd. dom Vysshej shkoly jekonomiki, 2014. 272 p.
3. *Sartr Zh.P.* Bytie i nichto: opyt fenomenologicheskoy ontologii. M.: Respublika, 2000. 639 p.
4. *Sokolov Ja.V.* Buhgalterskij uchet: veselaja nauka. M.: ООО «1S-Pabliishing», 2011. 638 p.
5. *Sokolov Ja.V.* Buhgalterskij uchet kak summa faktov hozjajstvennoj zhizni. M.: Magistr, 2010. 224 p.
6. *Sokolov Ja.V.* Buhgalterskij uchet: ot istokov do nashih dnei. M.: JuNITI, 1996. 638 p.
7. *Sokolov Ja.V., Sokolov V.Ja.* Sila i slabost' buhgalterii SShA // Buhgalterskij uchet. 1999. № 2. P. 80–83.