

УДК 332.1

ФАКТЫ И СОБЫТИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ**А.Е. Ковалев**

Новосибирский государственный университет
экономики и управления «НИНХ»
E-mail: a.e.kovalev@edu.nsuem.ru

В статье рассматривается событийный подход к описанию экономических процессов и связанные с этим понятия: «факты хозяйственной жизни»; «факты хозяйственных процессов» и «факты экономических процессов». Определено, что факты являются частным случаем событий. Рассмотрена необходимость регистрации в учете трех типов событий: событий экономических процессов, событий наблюдения за экономическими процессами и событий внесения данных в систему бухгалтерской информации. Предлагается расширить систему бухгалтерской информации за счет оперативных событий и плано-прогнозных событий, а не только фактов экономических процессов.

Ключевые слова: События, факты, хозяйственные процессы, экономические процессы, факты хозяйственной жизни, факты экономических процессов, система бухгалтерской информации, бухгалтерский учет.

FACTS AND EVENTS IN ACCOUNTING**A.E. Kovalev**

Novosibirsk State University of Economics and Management
E-mail: a.e.kovalev@edu.nsuem.ru

The article considers the eventful approach to the description of the economic processes and related notions: «facts of economic life», «facts of household processes» and «facts of economic processes». It is defined that facts are special cases of events. The necessity for registration of three types of events (events of economic processes, events of monitoring of economic processes and events of data entry into the accounting information system) is considered. It is suggested to expand the accounting information system by current events and planned and anticipated events, and not only facts of economic processes.

Keywords: events, facts, household processes, economic processes, facts of economic life, facts of economic processes, accounting information system, accounting.

ВВЕДЕНИЕ

Наука бухгалтерского учета находится в поиске направлений своего дальнейшего развития. В этих условиях крайне ценными являются публикации, отражающие исследования основных принципов бухгалтерского учета. Несомненно, интереснейшим трудом в этом списке стала монография Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни». Лейтмотив этого труда вынесен в его заголовок. В нем обозначена определяющая роль фактов в системе бухгалтерской информации. Мы развиваем идеи Я.В. Соколова с учетом шести лет, прошедших с момента выхода этого труда Ярослава Вячеславовича. Цель работы состоит в изучении актуального понимания событий и фактов, составляющих основу бухгалтерской информации.

РАЗВИТИЕ ТЕРМИНА «ФАКТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ»

Понятие атомарного, простейшего элемента играет важную роль во многих научных направлениях. В бухгалтерском учете роль атомарного элемента играют факты хозяйственной жизни, которым Я.В. Соколов уделил в своей работе «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» большое внимание. Он акцентированно употребляет термин «факты хозяйственной жизни» взамен распространенному «факты хозяйственной деятельности». Впервые термин «факт хозяйственной жизни» Я.В. Соколов использовал еще в 2010 г. В своей книге «Основы теории бухгалтерского учета» он написал: «факт хозяйственной жизни есть элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников, или средств и источников одновременно» [10, с. 85]. Он так обосновал использование этого термина. «...Часто вместо выражения “факт хозяйственной жизни” употребляют “факт хозяйственной деятельности”, подчеркивая, что речь идет именно о воспроизводстве тех или иных благ. Однако деятельность предполагает принятие целесообразных решений (например, о покупке, продаже и т.п.), но жизнь шире. Она включает в себя и непредвиденные факты (потери от стихийных бедствий, воровства и т.п.)... Т.е. те факты, которые не зависят от воли руководства организации...» [10, с. 12]. Я.В. Соколов совершенно правильно подметил необходимость развития термина «хозяйственная деятельность» в направлении расширения смыслового содержания.

Рассмотрим, является ли понятие «факт хозяйственной жизни», введенное в обиход Я.В. Соколовым, окончательным или оно требует своего развития. Обратим внимание, что Я.В. Соколовым словосочетание «хозяйственная жизнь» нигде помимо термина «факты хозяйственной жизни» в самостоятельном употреблении не упоминается. Вместо понятия «жизнь», им чаще всего используется понятие «процессы». «...Хозяйственный процесс (его отражение в счетоводстве) представляет собой поток фактов хозяйственной жизни. ...» [10, с. 89]. «...Факт есть элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников, или средств и источников одновременно...» [9, с. 11]. Было бы логично выбрать один из вариантов: хозяйственная жизнь и факты хозяйственной жизни либо хозяйственный процесс и факты хозяйственного процесса.

Мы считаем, что использование понятия «жизнь» привносит излишний информационный шум. Это и гипотетический вопрос целеполагания жизни, вопрос появления жизни, неизбежного окончания жизни, внезапного окончания жизни и вопрос относительной автономности (данности) жизни относительно активных целенаправленных действий. Если на основании понятия «хозяйственная жизнь» формировать связанные понятия, то мы получим «субъект хозяйственной жизни», «предмет хозяйственной жизни», «субъект, живущий жизнью», где неточность термина видна еще больше. Термин «факты хозяйственной жизни» теряет видовую связь с процессным восприятием мира в философии, с процессным подходом к управлению организацией. За период с 2010 г. по настоящее время термин «хозяйствен-

ная жизнь» так и не нашел массового распространения в специальных публикациях¹.

«Процесс» – это термин, имеющий глубокие корни в теории и практике управления. Как следует из приведенных выше цитат на труды Я.В. Соколова, именно к процессу факты имеют непосредственное отношение. Факты в бухгалтерском учете не рассматриваются отдельно, сами по себе. Их основное информационное содержание раскрывается в их месте и роли в экономических процессах экономического субъекта. Это, и очередность фактов, и причинно-следственные связи, и масштаб фактов, и влияние фактов на тенденции развития, на эффективность принимаемых решений и многое другое. Аналогично оцениваются и факты, связанные со стихийными процессами, воровством или потерями в результате естественной убыли. Бухгалтерский учет является выражением процессного восприятия реальности имеющего глубокие корни в философии. Роль процессов изучали А. Уайтхед, Л. Витгенштейн, И. Кант и др. Факты являются составляющими кирпичиками процессов. «...факт ... не существует в безвоздушном пространстве – это одна из песчинок в мощном потоке хозяйственного процесса, который безостановочно протекает во времени, но состоит из дискретных фактов...» [9, с. 12]. Сама двойная запись является выражением динамики процессов.

Бухгалтерские программы, развиваясь, дополняются новым функционалом, относящимся к управлению бизнес-процессами. В частности, фирма 1С выпустила программу 1С Документооборот 8.0. Поэтому, став важным и ярким этапом в развитии бухгалтерской науки, понятие «факты хозяйственной деятельности» требует дальнейшего развития: вместо понятия «жизнь» должно быть использовано понятие «процесс». Но и понятие «хозяйственный процесс» мы не считаем окончательным для определения актуальной сущности бухгалтерского учета.

Понятие хозяйства связано, прежде всего, с производством материальных благ и с присутствием материальных объектов [3, 6, 8, 11]. Следовательно, и понятие хозяйственных процессов в основном связано с производством материальных благ и с участием материальных объектов. Но в нынешних условиях экономика организации может быть полностью нематериальна. Например, прибыль организации может извлекаться от продажи виртуального оружия в онлайн-игре; аудиторская или управляющая компания может получать прибыль от оказания услуг, не имея собственных основных средств, а только адрес для целей регистрации; появляются фирмы, выступающие информационными посредниками в интернет-торговле, услугах такси и т.д. За последнее десятилетие усилился переток работников из производственной сферы в сферу услуг. В целом эта тенденция соответствует становлению информационного общества. Поэтому роль хозяйственных процессов статистически снижается. По отношению к понятию «факты хозяйственных процессов» понятие «факты экономических процессов» (сокращенно ФЭП) более широкое и связано с материальными

¹ В настоящее время этот термин включен в ФЗ «О бухгалтерском учете» 2011 г. [12] и в «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» от 1 июля 2004 г. № 180 [4].

ми объектами, и (или) с нематериальными объектами, и с любыми видами экономической деятельности, в том числе в сфере услуг, что отвечает современным тенденциям.

Таким образом, понятие «факты экономических процессов» является актуальным обобщением и развитием терминов «факты хозяйственной деятельности» и «факты хозяйственной жизни». В качестве фактов экономических процессов мы воспринимаем не только факты, произошедшие в самой экономической деятельности, но и те, что непосредственно влияют на эту деятельность, образуют ее окружение, информационное пространство.

СООТНОШЕНИЕ ПОНЯТИЙ «ФАКТ И СОБЫТИЕ»

Очень важно, что Я.В. Соколов обратился к поискам элементарной составляющей бухгалтерского учета, которую он определил как факт хозяйственной жизни. «Наука, – писал Я.В. Соколов, – начинается с какого-то элементарного факта: математика с числа, физика – с атома, химия – с молекулы, биология – с клетки, политическая экономия – с цены и т.д. и т.п. Бухгалтерский учет ... начинается с фактов хозяйственной жизни» [9, с. 7].

Мы усматриваем в этом подход, аналогичный нормализации в базах данных. В частности, первая и самая главная нормальная форма реляционных баз данных требует использования атомарных элементов. Атомарные элементы просты по определению. На основе свойств атомарных объектов уже можно формировать признаковое описание любых более сложных объектов. Роль атомарного элемента в бухгалтерском учете играют факты экономических процессов.

В бухгалтерском словаре «Факт» определяется как: 1) действительное, невымышленное происшествие, событие, явление; твердо установленное знание, данное на опыте, служащее для какого-либо заключения, вывода, являющееся проверкой какого-либо предположения; 2) действительность, реальность, то что объективно существует [1].

Факт в бухгалтерском учете это документально подтвержденное, свершившееся событие, чья достоверность не вызывает сомнения. Таким образом факт является частным случаем события. Событие более общее понятие по сравнению с фактом. События могут быть сомнительными, могут не быть подтверждены документами.

Событие – это особенность метода познания свойственного человеку. «...Каждое событие представляет собой событийную множественность и совершается вне нас как свидетелей-наблюдателей, но через нас и нами как воспринимающими...» [5].

Для исследования бухгалтерского учета важно происхождение данных. Мы определили следующую последовательность происхождения бухгалтерских данных: Экономический процесс – Событие – Факт. В системе формирования данных об экономических процессах важнейшую роль играют события восприятия. Это особый род событий, который позволяет обнаружить события в экономическом процессе. Без событий восприятия ничего не будет известно о протекании экономического процесса, даже если в нем произошло множество значительных экономических событий. На

основании событий восприятия уже формируются факты экономических процессов.

Я.В. Соколов по-другому соотносил факты и события. Он выделяет три факта хозяйственной жизни: это состояния, действия и события. «...*Состояния* – это констатация, например, в наличии имеется 200 кг сыра; *действия*, когда обычно что-то происходит, например, продано 60 кг сыра... и *события*, если мы узнаем, например, что 10 кг сыра съели мыши...» [9, с. 12]. Если мы рассмотрим варианты регистрации фактов экономических процессов (фактов хозяйственной жизни) с учетом событий процесса и событий восприятия, мы обнаружим, что таких вариантов всего два: в результате наблюдения (восприятия) были обнаружены изменения, связанные с процессом или такие изменения обнаружены не были.

Я.В. Соколов и В.Ф. Палий допускали наличие фактов будущего, свершение которых ожидается. «...*С временной точки зрения* все факты делятся на совершившиеся, совершающиеся и совершение которых ожидается, причем прошлые и ожидаемые события вносят свое влияние в реконструируемый факт» [7, с. 40]. Но факта, свершение которого ожидается в будущем, не может быть. Факт – это документально подтвержденное, произошедшее событие, не вызывающее сомнения (т.е. с вероятностью, стремящейся к 1). Будущий факт еще не произошел и имеет вероятность меньше единицы, что противоречит сути факта. События, в отличие от фактов, могут относиться и к прошлому, и к будущему, и к настоящему.

В последнее время бухгалтерский учет часто подвергается критике. В числе главных недостатков перечисляют ретроспективность фактов, большой лаг времени до момента регистрации факта в системе. Эти ограничения можно снять, если регистрировать в системе бухгалтерского учета не только события прошлого, оформленные документально (факты), но и оперативные события (еще только оформляемые как факты) и события будущего (планы и прогнозы), отражая всю последовательность восприятия процессов. Опираясь не только на факты, но и на другие события, бухгалтерский учет расширит свои границы, будет способен регистрировать планы и сможет показать, как факты выглядят относительно выполнения планов.

Необходимость регистрации оперативных данных давно известна и эта регистрация даже реализовывалась на практике [7, с. 107]. «...В истории бухгалтерского учета известны учетные системы, предусматривавшие элементы управления по предварительным данным (т.е. по возможным возмущениям в управляемой системе), отраженным в учете. В камеральной системе учета, например, использовался прием констатирования доходов, когда в учете отражались предполагаемые суммы поступлений на основе косвенных данных об обязательствах плательщиков...»

Надо заметить, что в юридической трактовке события не признаются самими универсальными элементами. В ней наравне с событиями выступают действия. Действия зависят от воли субъектов, а события в юридической формулировке не зависят. Мы будем пользоваться другим, информационным пониманием события как универсального элемента вне зависимости от наличия или отсутствия воли субъектов.

ТРИ ТИПА СОБЫТИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ВОЗНИКАЮЩИХ В ПРОЦЕССЕ ВОСПРИЯТИЯ И РЕГИСТРАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ИНФОРМАЦИИ

Мы считаем, что помимо событий экономических процессов, событий восприятия, которые упоминает Я.В. Соколов, практически важными являются события внесения ФЭП в учетную систему.

В идеальном случае события восприятия происходят одновременно с событиями экономических процессов. Но чаще события восприятия опаздывают на какое-то время. Результатом события восприятия является факт и бухгалтерский документ.

Может быть множество причин задержки ввода бухгалтерских документов в систему: задержка в пересылке документов, процедуры уточнения документов, технические сбои и многие другие. Оперативное управление требует оперативных отчетов, как правило, они содержат информацию суточной давности, но иногда и часовой или даже минутной. Понятно, что в этом случае качество и полнота оперативной информации могут пострадать. Регистрация в системе дополняющих фактов отчетного периода после сформированного отчета, которые произошли в отчетном периоде, должна выделяться отдельно, поскольку она влияет на управление. Документы, регистрируемые в системе с задержкой, могут вызвать необходимость различных перерасчетов, например, расчетов себестоимости разными методами (ФИФО, ЛИФО, Средней) или перерасчет долговых обязательств, начисленных налогов и т.д.

С разными типами событий наблюдения связаны методы бухгалтерского учета – ревизия и инвентаризация. Например, предположим, что в результате ревизии выяснилась недостача. Когда произошла недостача (событие экономического процесса) неизвестно. Но событие наблюдения налицо. Когда ревизионная комиссия закончит свою работу, будет сформировано заключение, на основании которого данные будут внесены в учетную систему (событие регистрации в системе).

В другом случае в результате ревизии отклонений от учетных данных не выявлено. Влияет ли этот факт на показатели бухгалтерской отчетности: нет не влияет. Влияет ли этот факт на оценку показателей отчетности и выработку управленческих решений? Да, влияет. Таким образом, данные факты должны найти свое место в единой информационной учетной системе. «...Факт есть элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников, или средств и источников одновременно...» [9, с. 11].

Отсутствие отклонений, выявленное в процессе ревизии, является фактом, подтверждающим состав средств предприятия или их источников.

Факт, внесенный в систему и который может быть проанализирован и стать основой для принятия решения, складывается из трех указанных событий. Для каждого из этих событий устанавливается свой момент времени, когда оно произошло. Момент внесения данных в систему важен для того, чтобы знать точку актуальности бухгалтерских данных и при каком наполнении составлялись те или иные отчеты. Если возникают регистрации задним числом (ранее дат предоставленных отчетов), то они (регистра-

ции) должны порождать процесс актуализации предоставленных ранее отчетов. Использование этих трех моментов времени обеспечивает точность в использовании учетных данных. Каждый факт бухгалтерского учета должен быть отмечен этими тремя моментами во времени.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

История развития наук и философии в частности насчитывает множество веков. Но лишь в XIX в. научные исследования начали основываться на динамической картине мира представляемой чередой непрерывных изменений (т.е. событий). Естественные и социальные науки перешли от анализа устойчивых, сохраняющихся структур к изучению процессов: теория эволюции Ч. Дарвина, дифференциация и интеграция в социологии Г. Спенсера, процесс материального и духовного производства в социологии К. Маркса. В своем знаменитом логико-философском трактате Л. Витгенштейн указал «Мир – совокупность Фактов, но не Вещей» [2, с. 69]. Прежние методы исследования, делавшие акцент на выявлении инвариантных структур (таких, как вещь в классической физике и философии, организм в классической биологии), не соответствовали новым научным достижениям того времени и требовали радикальной трансформации. Процессный подход появился в теории и практике управления в 70-х гг. XX в. трудах таких авторов, как М. Портер, М. Хаммер, Д. Чампи и др. С тех пор процессный подход стал стандартным подходом управления и нашел свое отражение в стандартах системы менеджмента качества ГОСТ Р ИСО 9001–2001 [13]. Тем более вызывает уважение и удивление то, что бухгалтерский учет через факты регистрирует экономические процессы уже более 500 лет, являясь проявлением процессного подхода к отражению экономических отношений.

Литература

1. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. 574 с.
2. *Витгенштейн Л.* Избранные работы / пер. с нем. и англ. В. Руднева. М.: Издательский дом «Территория будущего», 2005. 440 с.
3. *Ефремова Т.Ф.* Новый словарь русского языка. Толково-образовательный. В 2 т. М.: Рус. яз., 2000. 1209 с.
4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Утв. приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180.
5. Новая философская энциклопедия: в 4 т. / под ред. В.С. Стёпина. М.: Мысль, 2001.
6. *Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук; Институт русского языка им. В.В. Виноградова; 4-е изд., доп. М.: Азбуковник, 1999. 944 с.
7. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.
8. *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. М.: ИНФРА-М, 1999. 479 с.
9. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр, 2010. 221 с.
10. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика. 2003. 496 с.

11. Толковый словарь русского языка. В 4 т. / под ред. проф. Д. Ушакова. М.: ТЕРРА-Книжный клуб, 2007. 752 с.
12. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014).
13. Системы менеджмента качества. ГОСТ Р ИСО 9001–2001. [Электронный ресурс]. URL: http://www.tsogu.ru/media/files/2010/02_18/gost-r-iso-9001-2001.doc (дата посещения: 21.10.2016).

Bibliography

1. Bol'shoj buhgalterskij slovar' / pod red. A.N. Azrilijana. M.: Institut novoj jekonomiki, 1999. 574 p.
2. *Vitgenshtejn L.* Izbrannye raboty / per. s nem. i angl. V. Rudneva. M.: Izdatel'skij dom «Territorija budushhego», 2005. 440 p.
3. *Efremova T.F.* Novyj slovar' russkogo jazyka. Tolkovo-obrazovatel'nyj. V 2 t. M.: Rus. jaz., 2000. 1209 p.
4. Konceptija razvitija buhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossijskoj federacii na srednesrochnuju perspektivu. Utv. prikaz Minfina RF ot 01.07.2004 № 180.
5. Novaja filosofskaja jenciklopedija: v 4 t. / pod red. V.S. Stjopina. M.: Mysl', 2001.
6. *Ozhegov S.I., Shvedova N.Ju.* Tolkovyj slovar' russkogo jazyka: 80 000 slov i frazeologicheskij vyrazhenij / Rossijskaja akademija nauk; Institut russkogo jazyka im. V.V. Vinogradova; 4-e izd., dop. M.: Azbukovnik, 1999. 944 p.
7. *Palij V.F., Sokolov Ja.V.* ASU i problemy teorii buhgalterskogo ucheta. M.: Finansy i statistika, 1981. 224 p.
8. *Rajzberg B.A., Lozovskij L.Sh., Starodubceva E.B.* Sovremennyj jekonomicheskij slovar'. 2-e izd., ispr. M.: INFRA-M, 1999. 479 p.
9. *Sokolov Ja.V.* Buhgalterskij uchet kak summa faktov hozjajstvennoj zhizni. M.: Magistr, 2010. 221 p.
10. *Sokolov Ja.V.* Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta. M.: Finansy i statistika, 2003. 496 p.
11. Tolkovyj slovar' russkogo jazyka. V 4 t. / pod red. prof. D. Ushakova. M.: TERRA-Knizhnyj klub, 2007. 752 p.
12. Federal'nyj zakon «O buhgalterskom uchete» ot 06.12.2011 № 402-FZ (red. ot 04.11.2014)
13. Sistemy menedzhmenta kachestva. GOST R ISO 9001–2001. [Jelektronnyj resurs]. URL: http://www.tsogu.ru/media/files/2010/02_18/gost-r-iso-9001-2001.doc (data poseshhenija: 21.10.2016).