Теоретические начала двойной бухгалтерии

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Соколов, Вячеслав Ярославович

**Год:**

2007

**Автор научной работы:**

Соколов, Вячеслав Ярославович

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Санкт-Петербург

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

420

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Соколов, Вячеслав Ярославович

Введение

Часть первая. Достоверность данных бухгалтерского учета

Глава 1.1. Гносеологические основы учетных данных

Глава 1.2. Язык и смысл бухгалтерского учета

Глава 1.3. Нейтральность как принцип бухгалтерского учета

Глава 1.4. Инструментальное обеспечение бухгалтерского учета

Часть вторая. Оценка как цель учета

Глава 2.1. Общая характеристика оценки

Глава 2.2. Поле оценок

Глава 2.3 Выбор оценок

Глава 2.4. Дуализм оценки 164 Часть третья. Формирование оценки: капитализация и декапитализация активов и пассивов

Глава 3.1. Капитализация актива

Глава 3.2. Капитализация расчетов

Глава 3.3. Капитализация капитала

Глава 3.4. Возможность капитализации.

Часть четвертая. Обеспечение реальности бухгалтерского учета

Глава 4.1. Реальность данных различных систем бухгалтерского учета

Глава 4.2. Риск в аудиторской проверке

Глава 4.3. Планирование аудиторской проверки

Глава 4.4. Общая характеристика аудита в России и за рубежом. Пути их развития. Различия в обеспечении реальности данных в аудиторской практике. ^

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Теоретические начала двойной бухгалтерии"

Тот факт, что мы не можем в науке ни в чем быть окончательно уверены - это древняя истина. Этому учили в Академии. И все же наука была и остается наводненной в высшей степени самонадеянными утверждениями.

Ч. Пирс

В этой работе рассмотрены теоретические основы (начала) именно двойной бухгалтерии. Выражение Двойная бухгалтерия восходит к XVI веку, к одной из первых фундаментальнейших работ по учету: Zwifach Buchhalten, написанной В. Швайкером в 1549 г. Именно его выражение: Двойная бухгалтерия подчеркивает особую парадигму, именуемую так, потому что в ее основе лежит великий постулат Луки Пачоли (1445 - 1517): - каждый факт хозяйственной жизни должен быть отражен непременно дважды: по дебету одного счета и по кредиту корреспондирующего с ним счета.

Этот постулат отделяет данную парадигму от парадигм, ведущих к иным видам учета: камеральному, униграфическому, оперативно-техническому, статистическому, экономическому, креативному и т.п.

Поэтому следует подчеркнуть, что в ходе всей работы речь идет только об учетных системах, основанных на постулате Пачоли.

Актуальность темы. Гармонизация национальных систем учета и создание Международных стандартов выявила многочисленные противоречия между применяемыми системами как на уровне отдельных стран, так и на уровне предприятий, спровоцировала ревизию теории бухгалтерского учета. Термин «учет» в стандартах заменяется на отчетность, сами международные стандарты бухгалтерского учета (International Accounting Standards - IAS на международные стандарты финансовой отчетности (International Financial Reporting Standards - IFRS); баланс предполагается переименовать в отчет о финансовом положении, отчет о прибылях и убытках заменить на отчет о едином доходе (Statement of Comprehensive Income). В нашей стране уже в течение почти 20 лет проводится реформа бухгалтерского учета. Созданы новые правила учета, возник аудит, развилось профессиональное движение, учет постепенно интегрируется в мировую систему: Институт профессиональных бухгалтеров России вошел в Международную федерацию бухгалтеров (IFAC), наблюдатели от России принимают участие в деятельности Правления комитета по международным стандартам финансовой отчетности (IASB). Новые задачи, стоящие перед учетом в XXI веке и усиливающаяся ревизия теоретических построений сделали актуальным настоящее исследование.

Цель и задачи исследования - построение основ теории бухгалтерского учета с целью последующего научного обоснования, разработки и внедрения новых нормативных актов, обеспечивающих реальность оценки баланса и финансовых результатов. Для достижения данной цели сформулированы следующие задачи:

- установить гносеологическую природу учетных данных и на ее основе

- сформулировать основные требования к языку бухгалтерского учета,

- определить основные инструменты учета,

- сформулировать критерии выбора оценок в учете,

- разработать правила формирования оценок различных фактов хозяйственной жизни;

- формализовать процесс обоснования учетных оценок;

- определить необходимые условия обеспечения реальности данных бухгалтерского учета через критерий их проверяемости.

Методика исследования, идущая от гносеологии И. Канта (1724 -1804), сводится к анализу синтетической природы двойной записи, которая, будучи продуктом человеческого гения, позволяет как эффективно систематизировать факты хозяйственной жизни и систематически отслеживать изменение финансового положения хозяйствующего субъекта, так и способствовать выявлению финансового результата его хозяйственной деятельности. При этом необходимо отметить, что двойная запись-достижение XIII -XV в.в., обрела современное значение в конце XX в., когда ее основные положения были перенесены с процесса учетной регистрации на составление отчетности, в основе которой лежит концепция достоверного и добросовестного взгляда, позволившая по-новому осмыслить исходные положения традиционной бухгалтерии. Суть этого осмысления состоит в том, что бухгалтерский учет теперь мыслится как сплошная череда оценок, которые перманентно меняются во времени. Из этого следует то, что каждый объект не может иметь одну постоянно данную ему оценку, а несет в себе некое множество самых разнообразных оценок, и задача бухгалтера сводится к выбору из всего множества оценок тех, которые представляют непосредственный интерес для управления хозяйственными процессами и правильного применения их к объекту оценивания. Задание оценок, т.е. субъективный выбор из объективного их множества предполагает рассмотрение всей хозяйственной деятельности как непрерывного потока фактов хозяйственной жизни, которые как увеличивают, так и уменьшают ресурсы предприятия, в то время как цель управления сводится к их наращиванию. В ходе такого исследования использованы методы анализа, группировки, сравнений, анализа, в том числе индексного. Использован широкий круг общенаучной и специальной литературы, международные и национальные стандарты учета различных стран, рекомендации профессиональных бухгалтерских организаций.

Научная новизна. В ходе проведенного исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

- доказано, что данные бухгалтерского учета представляют собой синтетические a priori суждения;

- сформулированы требования к формированию и развитию бухгалтерской терминологии;

- предложен новый вид анализа оценок в бухгалтерском учете -временной;

- сформулированы правила капитализации и декапитализции активов и пассивов;

- доказано наличие восьми (а не четырех, как принято до сих пор в соответствии с учением Г.А. Бахчисарайцева) типов изменений в балансе;

- разработана катафатическая и апофатическая схема доказательств в бухгалтерском учете;

- обосновано влияние проверяемости как особой характеристики бухгалтерского учета на реальность его данных.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в том, что полученные в ней выводы позволяют сделать данные бухгалтерского учета гораздо более надежным и информативными для пользователей. Так, предложенные правила формирования терминов бухгалтерского учета позволяют существенно повысить понимание бухгалтерами нормативной и методической литературы, что в конечном итоге приводит к улучшению качества бухгалтерской отчетности. Предлагаемая схема анализа различий в оценке отдельных элементов отчетности между российскими стандартами бухгалтерского учета, МСФО и ГААП США может быть использована как в разработке новых положений по бухгалтерскому учету, так и при трансформации отчетности отдельных предприятий. Разработанная система катафатического и апофатического доказательств применяется в практике работ аудиторских и консалтинговых фирм, а также при разработке проектов положений по бухгалтерскому учету.

Для преподавания бухгалтерского учета особенное значение имеет замена анализа четырех типах изменений в балансе анализом восьми типов. В преподавании теории аудита используется построенная в работе классификация ошибок и новая методология расчета рисков.

Апробация. Основные положения диссертационной работы рассмотрены и получили одобрение на Международных конгрессах Историков бухгалтерского учета (Нант, 2006) и Бухгалтерского образования

Стамбул, 2006), в ходе реализации трех проектов ТАСИС «Реформа бухгалтерского учета» (2000-2006), на Научных сессиях профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 1999 г., на заседании секции социально-экономической статистики Дома ученых им. М. Горького АН СССР (199?), на Татуровских чиениях в Московском государственном университете (2006) в учебном процессе Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, Финансовой академии при Правительстве РФ, Санкт-Петербургского государственного аграрного университета, в переводах МСФО на русский язык, в работе межведомственной рабочей группы по подготовке проекта федерального закона «О бухгалтерском учете».

Публикации. Результаты исследования изложены в 74 опубликованных работах, общим объемом 216 п.л. в том числе 78 п.л. авторских.

Содержание и структура диссертации. Несколько упрощая идеи, изложенные в работе, следует сказать, что в границах двойной бухгалтерии используются два основных инструмента, с помощью которых бухгалтер исчисляет финансовый результат. Пользуясь ими, бухгалтер формирует конечную оценку прибыли (или убытка). Эти инструменты: капитализация, т.е. интерпретация фактов хозяйственной жизни как активов и пассивов, декапитализация, или аннулирование-списание активов и пассивов. Отсюда практика работы бухгалтера (счетоводство) сводится к применению этих инструментов, в то время как бухгалтерская теория (счетоведение) предполагает изучеиие методологических возможностей, предоставляемых этим инструментарием. И, наконец, в каждом деле необходим некий контроль, подтверждающий, что человек поступает правильно, а если он и уклонился от истины, то не на много, и что эти отклонения не существенны и не могут повлиять на существо принимаемых управленческих решений. Такой контроль в бухгалтерском учете называется аудитом, его применение должно рассматриваться как неотъемлемая часть самого учета, а его теория как часть теории бухгалтерского учета.

Часть первая

Достоверность данных бухгалтерского учета

Что значит знать?

Вот друг мой, в чем вопрос.

На этот счет у нас не все в порядке.

И.В. Гете

Добросовестность труда бухгалтера - это неотъемлемая черта его работы, основа профессиональной этики. В старину бухгалтеры открывали учетные книги и писали, что ведут их во имя Господа. Теперь так не пишут, но предполагается, что добросовестное выполнение обязанностей имманентно представителям нашей науки и практики. Однако добросовестность - это необходимое, по недостаточное условие достоверности, о которой идет речь в этой работе.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Соколов, Вячеслав Ярославович

Выводы математической теории делают очевидным бессмысленность попытки судить о технической годности основных средств по подобным коэффициентам. Нельзя оценивать положение дел на предприятии и в отрасли по коэффициенту изношенности, неправомерно нападать и критиковать за "высокий" процент износа основных средств. "Он никоим образом не характеризует какой-либо запущенности; он лишь отмечает, что предприятие находится в состоянии установившейся работы и характеризует

243 Филоненко- Бородин М.М. Математические основы теории амортизации // Труды экономического бюро при НКПС. - 1925. - вып. I., с. 123

244 Бухман Е. Амортизация массового однородного имущества. ч.2. // Вестник статистики, 1927, №2, е. 123 это состояние, следовало бы его назвать средним рабочим износом"245. Следовательно, "лучше вовсе не измерять процент "износа" в процентах, так как высокий процент износа сам по себе ничего не говорит, он может происходить от относительно высокого возраста данного имущества при высоком проценте его годности"246.

В тоже время показатель изношенности как амортизированности, освобожденный от "технической нагрузки" имеет все права на существование, но, конечно при условии, что он рассчитывается с учетом поля оценок. Характеристика амортизированное™ может быть описана четырьмя показателями. Первый - коэффициент погашения инвестиций определяет, какая часть капиталовложений погашена отчислениями и представляет отношение накопленной амортизации к первоначальной оценке основных средств. Второй - коэффициент амортизированности основных средств - представляет отношение накопленной амортизации к реализационной оценке основных средств и показывает, какой частью возможного дохода от их ликвидации располагает предприятие. Третий -коэффициент самофинансирования реновации -отношение накопленной амортизации к восстановительной оценке. Четвертый - коэффициент амортизированности возможного дохода - отношения амортизации к капитализированной оценке основных средств.

Таким образом, вопрос анализа оборачивается чисто практическим вопросом учета: как же выбрать оценку в которой бухгалтер будет вести свои счета и составлять отчетность. Выбор различных вариантов оценок обусловлен целями, задаваемыми учету. Поскольку среди таких целей обычно выделяют две: исчисление финансовых результатов и измерение имущественного положения, то и приемы оценки должны зависеть от выбранной цели. Возникает феномен, получивший название бухгалтерского

247 дуализма .

245 Филоненко - Бородин, с. 124

246 Подтягин М.Е. Методы изучения амортизации //Плановое хозяйство. - 1928. -№1, с. 159

247 Colette С. Richard J. Comptabilitfi grawale Les systHmcs fraimis ct anglo-saxons, Paris: Dunod, 2000, p. 170

163

Глава 2.4. Дуализм оценки

Традиционный дуализм бухгалтерских оценок проистекает из противоречия между двумя исходными целями учета:

- измерение результатов хозяйственной деятельности.

- измерение имущественного положения предприятия,

При этом оба измерения исходят из прошлой деятельности, но первый устремлен в будущее, а второй - весь в настоящем. Первый приводит к так называемой динамической трактовке баланса, корни которой теряются в истоках флорентийской бухгалтерии, второй получил от Э. Шмаленбаха

248

1873 -1955) название статической .

Две приведенные и взаимоисключающие концепции образуют в реальной жизни единство в форме отчетного баланса, который с неизбежностью учитывает эти взаимопротиворечивые условия, что выражается в смешении оценок учитываемых объектов.

А. Мокстер попытался совместить оба принципа через платежеспособность: при анализе непрерывности во внимание принимается только текущая, при анализе ликвидности - общая платежеспособность. Но на деле он показал, что обе концепции и статического, и динамического баланса ведут в никуда. В статическом балансе значение его показателей отдается на откуп произволу бухгалтеров и их работодателей (см. оценки 1.2; 2.2; 3.2 в табл. 2.1.), в динамическом балансе, на первый взгляд возникает видимость объективности (см. оценки 1.1 и 3.1 в табл. 2.1.), но это иллюзия. Тот же Мокстер показал два самых уязвимых момента в динамической трактовке баланса:

1) неверно, что ранее принятые решения в оценке учитываемых объектов искажают не только текущие, но и будущие результаты. В самом деле,

248 И.Ф. LHep полагал, что Шмаленбах, назвав имущественный баланс динамическим, задал загадку ученому миру, ибо согласно Э. Пизани и А.П. Рудановскому, динамическим считается отчет о прибылях и убытках, а собственно баланс называется статикой. (Шерр И.Ф. Бухгалтерия и бапанс. - М.: Экономическая жиздь, 1925, с. XV.). если изначально были завышены нормы амортизации или же формировались резервы, объемы которых оказались выше необходимых, то распределение расходов по периодам оказывается ошибочным, в первые периоды прибыль занижается, в последующие - завышается. Предприятие живет за счет своих будущих доходов; 2) очевидно, что периодизация затрат в зависимости от полученной выручки весьма затруднительна. Достаточно вспомнить расходы на рекламу.

Отсюда прибыль в динамическом балансе нереальна, так как она является следствием условных распределений, следствием усреднения данных. Это хорошо понял Лефсон, сказав, что граница между осмотрительностью и произволом неизвестна249.

Однако проблема гораздо существеннее, чем заявление о нереальности прибыли, будь то в статическом или динамическом балансе: вся бухгалтерская отчетность имеет сугубо условный характер, в ней много цифр и мало чисел. Понимание же числа сквозь призму времени с учетом поля оценок позволяет бухгалтеру представить заинтересованным лицам определенное представление и о финансовых результатах, и о финансовом положении.

Порок современной бухгалтерии состоит в том, что она создает видимость точности. К сожалению, к ней в полной мере подходят следующие слова В.И. Ленина: «Как только цифры начинают именоваться статистикой, они приобретают авторитет и неоспоримость священного писания, почтение же к этим цифрам достигает апогея, когда они представляются в виде ловко оформленных печатных таблиц"250 . А эта иллюзия не раз обманывала многих успешно работающихпредпринимателей251.

249 Достаточно полное представление об эволюции взглядов немецких специалистов и в частности Монтере и Лефсоне на подобные идеи можно найти в книге: Ф. Обербрикманн. Современное понимание бухгалтерского баланса. - М.: Финансы и статистика, 2003

2 0 Ленин В.И. Новые данные о развитом капитализме в земледелии //Соч. -5 изд. - т. 27. с. 132

251 Эго очень хорошо подчеркнул замечательный экономист П.Б. Струве (1870- 1944), который утверждал, что бухгалтерские учетные цены -«совершенноусловные величины, реального экономического процесса не выражающие». (Струве П.Б. Политическая экономия и бухгалтерия. // Русская мысль. - 1913.-е. 112). Современный взгляд на эту проблему достаточно нетривиально представлен в Синпамон Р., Хельвиг Ларсен Б. Почему вы не понимаете своего бухг&тгера.-Пср. с англ. -М.: ФАИР-ПЕСС, 2003.

Следовательно, теория бухгалтерского учета должна решать прежде всего задачу оценки, определения и разъяснения тех показателей, которые она сама же производит. И в этом отношении решающее значение имеют такие бухгалтерские инструменты, как капитализация и декапитализация расходов и доходов. Их анализ в нашей специальной литературе был

252 представлен относительно недавно . Его суть заключается в трактовке капитализации как трансформации расходов (выплат, списаний) в актив, а доходов (поступлений, выручки) в пассив.

Капитализация и декапитализация категории не баланса, а отчета о прибылях и убытках, они отражают не статический, а динамический разрез учета, в котором факты хозяйственной жизни рассматриваются не как части финансового положения (активы и пассивы), но как во времени, как относимые к разным периодам результаты. В таком временном анализе все факты представляют результаты (расходы или доходы) отчетного или же будущего периодов. Следовательно, с позиций анализа фактов во времени Отчет о прибылях и убытках (финансовых результатах) занимает первенствующее положение, а баланс превращается только в его аналитическое приложение, содержащее расшифровку отложенных расходов и доходов.

Капитализация - следствие положения, согласно которому доходы должны трактоваться как следствие отложенных расходов, с ними связанных, ибо совершенно очевидно, что если рассматривать их на протяжении всей жизни любого предприятия от момента его возникновения до ликвидации, то такое соотношение будет очевидным, но поскольку основная тяжесть исчисления финансовых результатов связана с расчетом их промежуточных значений, то сразу же возникает проблема их увязки. В теории и на практике это означает, что издержки, если они привели к трансформации структуры актива, капитализируются, ибо это расходы, но

252 Бухгалтерский учет. Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Проспект, 2004, 2-е издание-2005. еще не затраты. И только когда понесенные издержки, трансформирующие деньги в материальные ценности, будут декапитализироваиы, они станут затратами. Таким образом именно затраты, т.е. расходы, относящиеся к тому отчетному периоду, когда благодаря им были получены доходы, должны соответствовать принципу:

- затраты должны соответствовать доходам, иначе говоря затраты это декапитализированные расходы.

Сказанное определяет содержание актива баланса, но тоже, в сущности, относится к пассиву, где капитализированные поступления формируют доход хозяйствующего субъекта. Тем самым доход оказывается декапитализацией поступлений предприятия253.

До этой работы сама проблема изучения данных категорий не была проведена и, что особенно важно подчеркнуть, не была исследована их связь с классической классификацией фактов хозяйственной жизни на модификации (факты, меняющие итог баланса) и пермутации (факты меняюющие структуру актива или пассива баланса). Эта классификация восходит к работам итальянских бухгалтеров и получила широкое распространение в европейской науке благодаря трудам И.Ф. Шера (1846 -1924).

В России учение о четырех типах изменений в балансе, и сегодня составляющая классический вариант обучения бухгалтерии, получило распространение благодаря трудам Г.А. Бахчисарайцева (1875 - 1926) -одному из отцов балансовой теории в России. Однако сведение всех фактов хозяйственной жизни к четырем типам не только заслуга русской балансовой школы, но и ее органический недостаток, происходящий из абсолютизации актива и пассива как бухгалтерских категорий в ущерб доходам и расходам. Объявление счетов и двойной записи следствием баланса автоматически

253

Подобная трактовка, но в значительно более изощренной форме была дана замечательным немецким балансовелом Э. Шмаленбахом в его учении о динамическом балансе. Подробные сведения об этом приведены в кн.: Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса. - М.: Финансы и статистика, 2003. означало лишение Отчета о прибылях и убытках самостоятельного значения, превращала его в развернутое представление балансовой статьи. Поэтому вследствие победы в СССР в 30-е годы балансовой школы учета, счет прибылей и убытка никогда не играл в нашей бухгалтерии существенной роли. Русских бухгалтеров вплоть до выхода Положений по бухгалтерскому учету доходов и расходов не учили разделять операции на влияющие и не влияющие на результат, различать балансовые и результатные счета.

Логичным завершением данной системы явилось развернутая форма представления баланса, в котором убытки показывались в активе, все контрарные статьи развертывались. Однако по настоящему отрицательным следствием данной системы следует считать не брутто-баланс, который даже более информативен, нежели современный нам нетто-баланс, но отождествление результатных счетов со счетами капитала, что нашло отражение в новом плане счетов, объединившем в одну группу результатные счета (продажи, доходы, расходы, прибыли и убытки) с балансовыми счетами (недостачи и потери, расходы и доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов)254. При этом счет целевого финансирования, который в балансе присоединяется к доходам будущих периодов, отнесен к счетам капитала, а счет доходов будущих периодов к счетам финансовых результатов, каковым он безусловно не является.

Такое положение вещей стало возможным в том числе и по причине некритического использования схемы Бахчи сарай цев а. В данной схеме к одному типу будет относиться и покупка, и продажа товара: одновременное увеличение актива и пассива. Хотя покупка представляет собой отложенный расход (временное привлеченные средства, которые должны стать расходами), а продажа - полученный доход. Если же предположить, что помимо актива и пассива операции могут влиять и на результат, который

254 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н (с изменениями от 7 мая 2003 г.) представляет собой самостоятельный элемент баланса, то помимо классических типов существует еще четыре: увеличение актива и результата, уменьшение актива и результата, увеличение результата и уменьшение пассива, уменьшение результата и увеличение пассива. Так покупка должна быть отнесена к увеличению актива и пассива, а продажа к увеличению актива и результата. Представленные 8 типов изменений изображены на рис. 2.13.

Типы изменений в балансе

А+ А

П+ П

Р+ Р

А+ л/ л/ Ал/ п+ л/ л/

Где А+ увеличение актива

А- уменьшение актива

П+ увеличение пассива кредиторской задолженности) А- уменьшение пассива кредиторской задолженности) Р+ увеличение результата доходы)

Р- уменьшение результата (расходы)

Рис. 2.13

Иные комбинации выделенных элементов невозможны.

Одновременное уменьшение актива и рост пассива или результата как и обратное соотношение нарушало бы балансовое равенство, одновременный рост или уменьшение пассива (кредиторской задолженности) и результата невозможен, т.к результат является частью пассива, одновременное уменьшение доходов и расходов невозможно поскольку и доходы и расходы представляют собой коммулятивные положительные числа т.е они или есть, и тогда возможен их рост, или их нет, и тогда нечего уменьшать. Наконец, одновременный рост доходов и расходов невозможен, т.к. он противоречил бы их разнонаправленной природе, так как то, что обуславливает доходы, не может быть расходом; поэтому практику, в которой целый ряд проводок ведет к одновременному росту доходов и расходов, следует признать плохой, и таковой является большинство развернуто отражаемых результатов. Примером может служить практика отражения в учетевалютообменных операций. В них одни денежные единицы обмениваются па другие: меняется вид денежных средств, однако в бухгалтерском учете эти операции в соответствии с ныне действукнцими правилами255 должны отражаться подобно продаже товаров, в результате обмен одних денег на другие, операция, относящаяся к типу А+А-показывается одновременно как доход и расход, т.е. Р+Р-.

Таким образом, модификации и пермутации можно разделить на влияющие на результат и не влияющие на результат. Модификации влияющие на результат всегда затрагивают активы (А+Р+ и А-Р-), а пермутации - пассивы (П-Р+ и П+Р-). Такой анализ позволяет соединить классификацию Шера с предложенной в данной работе классификацией на капитализацию и декапитализацию.

Пример увязки двух классификаций представлен в табл. 2.6.

В подлежащем таблицы представлено деление фактов хозяйственной жизни на капитализацию или откладывание доходов и декапитализацию -их отражение в отчетном периоде. Такое деление соответствует их влиянию на финансовый результат, т.е. на отчет об убытках и прибылях. Однако, то что влияет на результат (форму 2 в терминологии русской отчетности), одновременно, согласно постулату Пизани, влияет и па форму 1, т.е. на баланс. Поэтому приводимая в таблице классификация синтезирует старый

255 ПБУ 10/99 Расходы организации, приказ РФ отб мая 1999 г. N ЗЗн (с изменениями отЗО декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.), п. 11 подход Шера с новым, предлагаемым в этой работе. Из нее следует, что доходы образуются либо путем капитализации актива в отчетном периоде, которая ведет к модификации баланса либо путем декапитализации отложенного пассива, носящего характер пермутации. И напротив, расходы представляют собой декапитализацию отложенныхактивов (модификация) и капитализацию пассивов (пермутация) в текущем периоде. Поступление и выбытие средств (активов), не влияющие на результат носят временный характер представляют собой распределение расходов и доходов по разным отчетным периодам.

Заключение

Развитие бухгалтерии, как и любой науки, невозможно без развития ее теории, а последняя нуждается в обосновании и доказательстве верности своих выводов и категорий. Правильное ведение учета на практике не достигается слепым следованием требованиям пользователей, этих бенефициаров учета. Стремление угодить всем обычно не приводит ни к чему хорошему. Не ограничивается оно и пунктуальным исполнением всех без исключения нормативных актов. Сегодня в стремительном калейдоскопе изменения бухгалтерских норм и правил нельзя позволить оторвать практику учета от ее теории, нужно обосновывать необходимость тех или иных правил или замены, доказывать их корректность и полезность.

С этой целью написана данная работа. Она основана на утверждении, что бухгалтерское высказывание, называемое также профессиональным суждением - иначе практика учета: любой нормативный акт, принятые бухгалтером правила, представляют собой синтетическое суждение. Кант показал, что такое суждение может быть только эмпирическим. Научным, т.е. новым, расширяющим границы нашего знания синтетическое суждение становится только в том случае, если оно истинно априори, верно па уровне рассуждения, до проверки опытом, логически не противоречиво. Поскольку теоретические построения бухгалтера или суждения аналитические могут быть истинными a priori, то их применение на практике дает нам синтетические априори суждения.

Наука лежит в основе практики, но та «Истина, которую сообщает нам наука, сама соотнесена с определенным отношением к миру и никак не может претендовать на то, чтобы быть всей истиной целиком»516. Отношения, связь бухгалтера с миром устанавливается посредством языка учета, который вовсе не исчерпывается специфической терминологией, но и включает то, что называется обыденным языком, поскольку «сначала все слова означают лишь то, что вложил в них язык, но по мере углубления

5,6 ГодамерХ.-Г. Истина и Метод М. Прогресс: 1988, с.566 познания происходит диалектическое изменение содержания понятий и они становятся способными удовлетворять растущие запросы науки.517 Поскольку «разработка научной терминологии всегда происходит из (среды) естественного языка, означает, что ученый не может быть свободен от

С I о языковой картины мира, от языковой схемы своего родного языка» .

Бухгалтерам необходим постоянный анализ своего (как с точки зрения страны, так и профессии) языка и его изменений. И такой анализ должен учитывать различное восприятие одних и тех же высказываний разными людьми, определяемое отличиями в их языковой, национальной, культурной и профессиональной принадлежности. «Уникальность человека по мнению нейробиологов заключается исключительно в социальной структурной сопряженности, которое осуществляется через оязычивание»519. Работа бухгалтера есть ничто иное как постоянный диалог с пользователями его информации, и он «предполагает принципиальное коммуникативное равенство участников общения»520. Плохой язык, не соответствующий аперцепции тех лиц, на которых он направлен, искажает понимание, ведет в конечном итоге к деградации и науки и профессии. Типичными ошибками в бухгалтерском языке выступают: 1) неверное словоупотребление - придание словам несвойственного смысла, как начисление вместо временной определенности, смешение понятий, например использование убытков в значении расходов и т.д.; 2) неправильный перевод, например обязательства вместо кредиторской задолженности, подготовка вместо составления отчетности; 3) использование идеологем, новых такикх как справедливая стоимость, прозрачность или марксистско терминологии: средства и предметы труда, перенос стоимости ; 4) русификация языка, например финансовая аренда вместо лизинга или деловая репутация вместо гудвила; 5) некорректные заимствования как-то контракт вместо договора, жаргонизмы вроде апдейта вместо обновления, нетить вместо сальдировать; 6)

517 Соболева М.Е. Философия как «Критика языка» в Германии.-СПб.: Изд-во СПбун-та, 2005, с. 57.

518 Там же, с. 178

519 Матурана У.Р., Варела Ф.Х. Древо познания. Пер с англ. - M.: Прогресс-Традиция, 2001, с.217

520 Иная ментальность В.И. Карасик, О.Г Прохвачева, Я.В. Зубкова, Э.В. Граборова,-М.: Гнозие, 2005. с. 15

386 необоснованная замена старых терминов, например учет в реальном времени вместо ажура, капитал вместо фонда, система бухгалтерского учета вместо форма счетоводства и т.п. Одна из главных задач учета должна состоять в контроле за бухгалтерским языком, обеспечивающим надежную коммуникацию бухгалтеров с внешним миром.

Бухгалтерский язык помимо слов включает числа, показатели, исчисление которых называют оценкой, составляющей по выражению

521

Руденовского - цель учета . Изменения, происходящие в оценке, носят не менее драматический характер, чем изменения в терминологии и также должны опираться на прочную теоретическую основу. Будучи частью языка оценка зависит от времени своего исчисления и применения. Временный аспект оценки не получил еще достаточного освещения в работах по теории и в данном исследовании предпринята попытка устранить этот пробел. Время оценки определяется не только моментом оценивания, к которому она относится, но и, в гораздо большей степени, к тому моменту, в который оценка исчисляется бухгалтерами, так как они переносят на оценку весь комплекс своих представлений: «значимым призпается то, что является

522 значимым с их точки зрения» , в значительной степени определяемый господствующей парадигмой того профессионального сообщества,

523 временной апперцепцией» , к которому он принадлежит. Оценивая, бухгалтер не может не думать, как будет воспринят, т.е. как будет оценен результат его измерения, «иначе говоря, оценивающий субъект становится в этом случае объектом оценки с более общей точки зрения»524. Собственно сам бухгалтерский язык предстает перед нами как временная парадигма, мы свидетели ее изменения, язык советского учета с его основными фондами, перерасходом и экономией, отвлеченными средствами, капитальными вложениями, использованием прибыли и фондов меняется на собственность, постоянные и периодические издержками, финансовые вложения и

521 Рудановский Л.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета, M.: МАКИЗ, 1928

522 Успенский Б.А. Этюды о русской истории. -СПб.: Азбука, 2002, c.l 1

523Пятигорский A.M. Избранные труды.-M.: Языки славянской культуры, 2005, с. 277

524 Успенский Б .А. Поэтика и композиция.- СПб.: Азбука, 2000, с. 23 дивиденды . Великий швейцарский языковед де Соссюр по этому поводу заметил: «французский язык не происходит от латыни, он и есть латынь, на которой говорят в определенную эпоху и в определенных географических границах».

Таким образом, оценка предстает в виде синтеза двух времен: реального времени, в котором возникают факты хозяйственной жизни, требующие оценки, и времени, к которому относится измерение этих фактов бухгалтером: «как в прошедшем грядущее зреет, так в грядущем прошлое тлеет»526.

Следовательно, возможно девять времен оценок: прошлые, настоящие и будущие оценки прошлого, настоящего и будущего. Каадое из времен оценки находит свое применение в учете. Будучи построены для определенных измерений, оценки описывают разные стороны факта хозяйственной жизни и дополняют друг друга. В результате,образует поле в оценок. Различные субъекты оценивания,среди которых и бухгалтеры оперируют только собственными оценками:бухгалтерскими, страховыми, фискальными статистическими и т.п., по принимая решения они не должны забывать, что их измерение только часть общей картины, ибо как писал Ю. Лотман (1922-1993) «недостаточность информации, находящейся в распоряжении мыслящей индивидуальности, делает необходимым для нее обращение к другой такой же единице. Если бы мы могли представить себе существо, действующее в условии полной информации, то естественно было бы предположить, что оно не нуждается в себе подобном для принятия решений. Нормальной для человека ситуацией является деятельность в

525 Великий швейцарскийязыковедде Соссюр по этому поводу заметил: «францухкий язык не происходит от латыни, они сеть латынь, на которой говорят в определенную эпоху ив определенных географических границах» (СоссюрФ. дс Заметки по общей лингвистике: персфр. М.: Издательская группа «Прогресс», 2001, с. 43)

526 Эти слова Поэмы без героя Ахматовой (1889 -1966) ( перекликаются с трактовкой времени Элиотом (1885-1965), которая в нашем случае еще определенней:

Time present and time past Цивьян В. Заметки к дешифровке

Are both perhaps present in time future, "Поэмы без героя / Ученые записки And time future contained in time past Тартуского университета. Труды по If all time is eternally present знаковым системам. - 1971. - Т. 5.

All time is. unredeemable. Вып. 284. - С. 255-277 условиях недостаточной информации,. недостаток информации компенсируется ее стереоскопичностью - возможностью получить совершенно иную проекцию той же реальности перевод ее на совершенно другой язык. Польза партнера по коммуникации заключается в том, что он еуп другой» .

Анализ оценок позволяет по-новому взглянуть на виды изменений в балансе. Традиционное классификация изменений в балансе по четырем

528 тапам, ведущая в России свое начало от Бахчисарайцева , не делает различия между изменением имущества и чистого имущества, изменения, носящие промежуточный характер, как-то закупка товаров, объединяются с окончательными, создающими результат - продажа товаров. Поэтому необходимо говорить не о четырех, а о восьми типах изменений как включающих и не включающих результат.

Помимо вычислительного элемента оценка содержит качественную составляющую - перечень оцениваемых элементов, указание на то, что включать в оценку - капитализировать и что исключать -декапитализировать. Ответы на этот вопрос зависят как от оцениваемых объектов, так и от представлений оценщика. Эта последняя зависимость предопределяет необходимость обоснования оценки, доказательства верности выводов оценщика. Для такого доказательства прежде всего необходима идентификация объекта: основных или оборотных средств, расчетов или капитала. Причем такая идентификация носит временной характер, для разных фактов момент, в который они становятся объектом бухгалтерского учета, различен.

На состав оценки существенно влияет метод оценивания, например, исторические оценки позволяют капитализировать только приобретенные средства, а оценка по дисконтированному доходу также и объекты, созданные внутри предприятия. Универсальность справедливой стоимости

527 Цит по Принцип дополнительности / Руднев В. Словарь культуры XX века. http://rudnevslovar.narod.ru/p3.htm#pri)

528 Арсеньев Г. (Бахчисарайцсв ГА.) Как нужно изучать бухгалтерию? Мысли о законе двойной записи и балансе.- М, 1908 состоит в том, что она определяется в соответствии с тем методом, который наиболее адекватен оцениваемому объекту. Наилучшей оценкой справедливой стоимости являются цены активного рынка, такая оценка проводится, например, для биржевых товаров, биологических активов. Для активов, по которым невозможно определить справедливую стоимость, таким образом, она рассчитывается как дисконтируемая величина ожидаемого дохода, так чаще всего оценивается недвижимость, финансовые инструменты. Если же и такая оценка невозможна или ненадежна, то справедливой стоимостью считается восстановительная, так оценивается, например оборудование, другие виды основных средств. Гибкость справедливой стоимости позволяет оценивать и вводить в учет практически любые объекты, включая такиенематериальны активы как торговые марки, клиентеллу, персонал предприятия, квоты на выбросы вредных веществ и обязательства по сбору элементов питания (батареек).

Справедливая стоимость, снимая границы каптализации объектов учета, влечет за собой изменение учетных парадигм. Предприятие получило возможность, для расчета справедливой стоимости, основанной, прежде всего, па подоходной оценке, и необходимость капитализировать не собственные, а контролируемые, т.е. приносящие такой доход средства. Смещение объекта учета от права к экономике сделало приоритет содержания над формой, если не главным, то наиболее перспективным принципом учета в русле которого сегодня проходит изменение его правил. Все это породило новую учетную систему, называемую МСФО, перечисленные выше принципы стали ее основными элементами.

Капитализация и декапитализация оказываются связанными с различными типами изменений в балансе. Капитализация выражается в модификациях в виде доходов и поступления средств и пермутациях в виде расходов, декапталазация - в модификациях в виде расходов и выбытия средств и пермутациях в виде доходов. Изменение структуры активов или пассивов, т.е. пермутации не влияющие на результат приводят к одновременной капитализации одной статьи и декаптиализации другой.

Правильный выбор между капитализацией и декапитлизацией составляет одно из основных условий реальности баланса. Для его обеспечения необходима система доказательств, используя которые бухгалтер сможет обосновать верность выносимого им суждения. Такими дополняющими, т.е. описывающими объект с разных сторон, могут быть широко распространенные в философии и, особенно, в теологии катафатические и апофатические доказательства.

Катафатические (от греческого kataphatikos - утвердительный) доказательства широко используются бухгалтерами, хотя они и не прибегают обычно к данному термину. Профессиональные суждения чаще всего выносятся бухгалтером или регулирующими органами именно по утвердительной, т.е. катафатической схеме, путем последовательной проверки или верификации утверждений. Так для решения вопроса о капитализации последовательно утверждаются: принадлежность объекта капитала к объектам учета, к определенному времени (прошлым, будущим или настоящему отчетному периоду), идентификация соответствующей балансовой статьи, возможность оценки и целесообразность ее. При положительных ответах на все вышеперчислеиные вопросы объект капитализируется.

Апофатические (от греческого apophatikos - отрицательный) доказательства впервые предлагаются в качестве основы профессионального суждения. Такое доказательство состоит не в последовательном утверждении, а в опровержении неверных утверждений, отбрасывании неприсущих объекту качеств. Преимущества апофатического доказательства, характерного именно для русской мыслительной традиции, заключаются не только в том, что во многих случаях оно оказывается проще и дешевле, требует меньше затрат времени, но прежде всего в том, что апофатическое доказательство применимо, там, где неприменимо катафатическое доказательство, в силу отсутствия аргументов, критериев проверки или их противоречия. Избрав апофатическое доказательство, бухгалтер, должен показать, что объект его рассуждений не относится к той или иной категории, не подчиняется тому или иному критерию. Хорошим примером может служить недавно принятое правило при формировании уставных капиталов за счет основных средств инвестора передавать вместе с основными средствами право на вычет относящегося к основным средствам НДС, который инвестор восстанавливает в своем учете и вносит в бюджет. Право на зачет НДС безусловно создает материальные выгоды для получателя, следовательно, может рассматриваться как его доход, в тоже время, если данная операция рассматривается как капитальная, то выгоды с ней связанные, т.е. превышение номинальной величины капитала (определяемой в данном случае стоимостью переданных основных средств, не включающей НДС), могут рассматриваться в качестве эмиссионного дохода. Доказать правильность последнего решения катафатически довольно сложно, так как придется доказывать возникновение эмиссионного дохода, неочевидного в данном случае. Апофатически же данное решение доказывается просто: необходимо показать, что полученное право доходом не является. А это следует из определения доходов, например приведенного в ПБУ 9/99, согласно которому к доходам относят поступления увеличивающие капитал за исключением вкладов участников, а передача права на вычет НДС возможно только в связи с вкладом.

Путь доказывания, его схема, следовательно, должны также быть частью теории учета. Именно доказательства придают учету его основное качество - проверяемость. Вне проверяемости бухгалтерии суждения не смогут стать синтетическими, а бухгалтерия не сможет формировать новое

529 знание, сообщаемое внешнему миру .

529

Данный вывод из философии Канта был развит Бахтиным, учившим, что «в познании дело идето рождении суждения заново; синтетическое суждение есть учреждение связи, нигде познанием на преднайденной. Познание сплошь синтетично, анализ же есть только техника, анализ не есть характеристика познания, аналитическое суждение вообще не есть суждение» (цит. по Айрапетян В. Русские толкования.-М.: Язык и русской культуры. 2000, с.113)

Синтетичность знания требует от бухгалтера при вынесении различных суждений, в том числе нормативного характера следовать кантовским постулатам опытного мышления:

1. Что согласуется с формальными условиями опыта, то возможно;

2. Что находится в согласии с материальными условиями опыта, то действительно

З.Чего связь с действительностью определена по всеобщим условиям опыта, то необходимо530.

Бухгалтерское суждение также есть сочетание требований законодательства (формальные условия), практики учета, опыта бухгалтера (материальные условия) и апперцепции пользователей (всеобщее условие531). Игнорирование одного из них делает суждение или незаконным (формально невозможным), невыполнимым (материально или физически невозможным) или неэфффективным (ненужным).

Проверяемость бухгалтерских суждений их соответствие постулатам опыта усиливается путем независимой проверки. Проводя их, аудиторы основывают свои выводы прежде всего на изучении опыта, т.е.деятельности предприятия и оценке рисков связанных с неверными суждениями. Такие оценки являютс средством обеспечения реальности данных учета532.

Но главными в доказывании суждений и обеспечении их проверяемости не столько следование бухгалтером и аудитором гносеологии Канта, но прежде всего его этике, «наиболее прочная опора нравственности, единственный истинный источник категорического императива - долг. Только долг, а не какой-либо иной мотив (склонность и пр.) придает поступку моральный характер»533. Он лежит в основе деятельности

530 Кант: pro et contra / сост. А.И. Абрамов, В.А. Жучков,- СПБ.:РХГИ, 2005, с. 177

531 именно учет апперцепции пользователей придаст бухгалтерскому опыту всеобщность, он разделяется всеми, пе только специалистами. Как говорил Св. Иоанн Златоуст: «у нас нет ничего общего только с дьяволом, со всеми же людьми мы имеем много общего» (цит. по Кураев А. д. Вызов экуменизма. -М.:Благовсст, 1997, с.28)

532 П. Флоренский заметил, что «Акт познания есть акт не только гносеологический, но и онтологический, не только идеальный, но и реальный», (цит. по Горичева Т. Христианство и соврмепный мир,- СПб.: Издательство «Алтейя», 1996, .с.73

533 Гулыга А.В. Кант,- 4-е изд. Испр. и доп. -М.: Молодая гвардия, 2005, с. 147 бухгалтера. Измена ему не может быть компенсирована никакими достижениями теории или требованиями закона. Он разрушает мост между бухгалтером и обществом. Достижение же связи бухгалтерии с миром, их взаимопонимания и составляет главную цель данной работы. И в ней необхо имо следовать правилу Сенеки, которое Кант избрал эпиграфом своей первой работы: «Двигаться не тем путем, по которому идут все, а тем

534 по которому должно идти»

534 эпиграф к работе Канта «Мысли об истинной оценке живых сил» (цит. по Гулыга, с. 19)

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Соколов, Вячеслав Ярославович, 2007 год

1. Абрамян Л.А. Кант и проблема знания: Анализ Кантовой концепции обоснования естествознания - Ереван: Изд-во АН Армянской ССР, 1979

2. Адаме Р.Основы аудита: Пер. С англ./Под ред. Я.В. Соколова.-М.:Аудит, ЮНИШ, 1995

3. Азольский А. Облдрамтеатр. Клетка и другие повести. - М.: «Грантъ», 1998.

4. Айрапетян В. Русские толкования. -М: Язык и русской культуры. 2000

5. Александер Д., Бриттон А., Йориссен А. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике.-Пер с апгл. М.: ООО «Вершина», 2005

6. Алибеков Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза. -М.: Юстицииформ, 2006

7. Альбрехт С. Мошенничество. Луч света на темные стороны бизнеса / Пер с англ. СПб.: Питер, 1995

8. Амортизация / Брокгауз и Эфрон. Энциклопедический словарь, т. 1

9. Андреев В.Д. Практический аудит. -М.: Экономика. 1994

10. Арепс А., Лоббек Дж. Аудит: пер с англ.- М.: Финансы и статистика, 1995

11. Аристотель. Физика/ Сочинения. В 4-х т. Т.З. М.: Мысль, 1981

12. Арнольд К.И. Самоучитель бухгалтерии.- М., 1809

13. Арсеньев Г. (Бахчисарайцев Г.А.) Как нужно изучать бухгалтерию? Мысли о законе двойной записи и балансе.- М., 1908

14. Асмус В. Ф. Этика Канта. 1965. Кант, Иммануил Сочинения в шеститомах.-М.: «Мысль», 1965. (Философ, наследие).- Т. 4. Ч. I.

15. Асмус В.Ф. Иммануил Кант. -М.: Наука, 1973

16. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета.-М.: Экспертное бюро-М., 199717