

КАПИТЕЛ 3 / CHAPTER 3³

PARADOXES AND QUASI-PARADOXES IN ACCOUNTING

DOI: 10.30890/2709-2313.2023-16-04-012

Введение

К числу учёных, которые внесли наиболее весомый вклад в теорию бухгалтерского учёта в конце XX начале XXI века, по праву относится Я.В. Соколов. Наиболее значительными его трудами в области теории учёта являются "Основы теории бухгалтерского учета" [1] и "Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни" [2]. К основным, наиболее значимым результатам его разработок в области теории учёта, можно отнести: рассмотрение фактов хозяйственной жизни как предмета бухгалтерского учёта, разработку теории информационных слоёв фактов хозяйственной жизни и введение в науку и практику учёта категории «парадокс бухгалтерского учёта».

Обычно первое из этих направлений – рассмотрение фактов хозяйственной жизни как предмета бухгалтерского учёта – не вызывает серьёзных споров и возражений среди специалистов. Что касается категории «парадокс бухгалтерского учёта», то по поводу её введения в теорию и практику учёта высказываются часто противоположные взгляды.

Как отмечал М.Л. Пятов, «К идеям Я.В. Соколова относительно учетных парадоксов коллеги отнеслись неоднозначно. Кто-то уверовал, кто-то сомневался, большинство равнодушно восхищалось...» [3, с. 11]. К числу сомневающихся он относил В.В. Ковалёва, который определил это направление в работе Я.В. Соколова следующим образом: «...введение весьма дискуссионной категории, названной им «парадокс учета», отражающей дефекты восприятия неквалифицированными пользователями учетных данных, которые существуют как следствие расхождений между применяемыми методами учета и информационными ожиданиями потенциальных пользователей бухгалтерской отчетности». Вместе с тем В.В. Ковалёв отмечал, что «необходимы дальнейшие дискуссии в этом направлении. В частности, уместно ли говорить о каких-то парадоксах в приложении к учету, и если да, то о каких?» [4, с. 108]. В целом же он очень высоко оценивал деятельность Я.В. Соколова и особенно его

³Authors: Belyaeva Lyudmila Anatolyevna, Lukin Vladimir Alexandrovich, Peniak Yuliia Sergeevna



последнюю работу "Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни", «...положения которой – смелые, спорные и неоднозначные, как нам представляется, способны определить направления исследований в области теории учета на многие годы вперед» [4, с. 110].

В научной литературе, в большинстве случаев, у нас рассматриваются либо парадоксы, возникшие в практике учёта Украины в связи с её переходом к рыночным отношениям [5], либо даётся их описание различными авторами как положений совершенно очевидных и не требующих доказательства в подтверждение своих взглядов и высказанных положений [6], [7], [8].

Цель работы – критическое рассмотрение категории «парадокс бухгалтерского учёта» и её места в науке о бухгалтерском учёте (счетоведении).

3.1. Анализ категории «парадокс бухгалтерского учёта».

Парадокс – категория неоднозначная. Википедия даёт такое определение: "Парадо́кс (др.-греч. *παράδοξος* – «неожиданный; странный», от др.-греч. *παρά* – «против, вопреки» и др.-греч. *δόξα* – «мнение; представление; предположение») в широком смысле – высказывание, мнение, рассуждение, которое расходится с общепринятым мнением и кажется нелогичным или противоречащим здравому смыслу (зачастую лишь при поверхностном понимании)" [9].

В какой-то мере парадокс – это частный случай противоречия. Не просто отрицание предыдущего понятия или суждения, а отрицание, которое «расходится с общепринятым мнением и кажется нелогичным или противоречащим здравому смыслу». Таким образом, парадоксы в нашей жизни возможны везде – и в науке, и в искусстве, и в других отраслях человеческой деятельности. Однако по определению цели исследования нас в первую очередь интересует, что такое парадокс в науке, а конкретнее в науке о бухгалтерском учёте.

Авторы, стоящие на разных позициях (Я.В. Соколов и В.В. Ковалёв), определяют парадоксы по-разному. По мнению В.В. Ковалёва, «Парадокс – это ситуация, которая не может быть объяснена в рамках текущего состояния научной теории» [4, с. 108], а Я.В. Соколов определяет, что «Под парадоксом в науке понимают логическое противоречие, неизбежно возникающее в тех или иных фундаментальных или существенно важных положениях... Как видим, в



последней цитате речь идёт о том, что парадокс возникает из непонимания или неправильного понимания практиками учётной теории. У Ковалёва парадокс определяется с классической точки зрения (как научный парадокс), а у Соколова – как логический парадокс, как противоречие между наукой и практикой. Таким образом, парадокс у В.В. Ковалёва и у Я.В. Соколова – это разные парадоксы.

Но, если проанализировать приведенные определения, то оказывается, что научные парадоксы являются парадоксами не для всех – нужен определённый уровень развития личности, уровень знаний, чтобы понять суть парадоксальной ситуации. Они могут появляться и исчезать в зависимости от уровня развития науки и практики на определённый момент времени («Парадокс – это ситуация, которая не может быть объяснена в рамках *текущего состояния* (выделено авт.) научной теории» [4, с. 108]). Данные выводы требуют комментариев.

Один преподаватель рассказывал, как ему пришлось однажды учить студента из слаборазвитой страны, расположенной в пустыне. Этот «сын пустыни» никак не мог понять, что такое безналичные деньги. Он доставал из кармана пачку долларов и говорил: «Вот это деньги. Я это понимаю. А как они могут быть безналичными – это что, они у меня есть и их нет?» Никого не хотим обидеть, но перейти от конкретных представлений о реальном физическом мире к абстрактным понятиям бывает действительно непросто. По-видимому, когда-то это действительно считалось парадоксом – денег нет и одновременно они есть. Но сейчас такое положение парадоксом никто не считает. Все привыкли к существованию и обращению денег в безналичной форме.

Можно ли говорить о противоречии между наличными и безналичными деньгами как о парадоксе? Для подавляющего большинства людей на нашей планете это обычная вещь. Сейчас этот парадокс стал условным парадоксом или квазипарадоксом (ложный, мнимый парадокс) для всех, кроме самых необразованных слоёв населения. Точно так же некоторые парадоксы, рассматриваемые Я.В. Соколовым, возможно, являются квазипарадоксами. И уж для экономистов большинство этих парадоксов явно не является такими.

Попробуем проанализировать парадоксы, рассматриваемые Я.В. Соколовым. В своей последней монографии он выделяет в теории учёта тридцать два парадокса сведенные им в четыре группы:

1. Общие парадоксы бухгалтерского учета и финансовой отчетности (их пять).
2. Парадоксы доходов (их девять).



3. Парадоксы расходов (их одиннадцать).
4. Парадоксы, влияющие на финансовые результаты в целом (их семь) [2].

3.2. Общие парадоксы бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Наибольший интерес представляет первая группа – общие парадоксы бухгалтерского учета и финансовой отчетности:

1. *Бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.*
2. *Учетный остаток не равен фактическому.*
3. *Один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным средствам.*
4. *Прибыль есть, а денег нет.*
5. *Получен реальный убыток — в учете показана прибыль.*

Парадоксы этой группы мы и рассмотрим.

Первый из парадоксов: «*Бухгалтерский учет нельзя понять из него самого*». В чём, по мнению Я.В. Соколова, он заключается: «Бухгалтерский учет представлен, прежде всего, в виде процедуры регистрации фактов хозяйственной жизни, но процедура не раскрывает содержание этих фактов. Представленные в процедуре факты можно читать, но понимать с помощью бухгалтерского учета, привлекая его аппарат, нельзя. Анализ фактов привносится в учет, а не вытекает из него.

Поскольку каждый пользователь учетных данных видит в них то, что его интересует, то любая учетная процедура может быть интерпретирована по-разному: 1) если процедура интерпретируется с юридической точки зрения, то бухгалтер прежде всего должен обратить внимание на отношения обязательств, вытекающих из фактов хозяйственной жизни; 2) если процедура интерпретируется с экономической точки зрения, то бухгалтер озабочен только правильностью отражения функциональной роли фактов хозяйственной жизни» [2].

Система учёта каждой страны иерархична и как интерпретировать факты обычно решается на уровне государства в стандартах бухгалтерского учёта, которые разрабатываются или государственным аппаратом (так называемые страны-законодатели), или общественными бухгалтерскими организациями (страны-незаконодатели), а не на уровне предприятия. И эти стандарты, и на их



основе анализ фактов, их интерпретация – становятся одной из составляющих практики бухгалтерского учёта и бухгалтерской процедуры.

Если процедуру бухгалтерского учёта понимать только как технику ведения учётных записей, то всё верно в оценке «парадокса 1»: процедура действительно не раскрывает содержание фактов хозяйственной жизни. Но учётная процедура включает не только технические операции. Учётная процедура не интерпретируется с экономической или юридической точки зрения, а включает в себя оценку каждого факта хозяйственной жизни, подтверждённого документом, с точки зрения действующей в государстве системы учёта, в которой преобладает или экономическая, или юридическая мантия. Поэтому определение, данное Я.В. Соколовым: «Бухгалтерская процедура есть последовательность решения учётных задач путем квалификации фактов хозяйственной жизни, т.е. их регистрации, группировки и *интерпретации (анализа)* (выделено *авт.*)» [1, с. 47] и его же положение, что «Анализ фактов привносится в учет, а не вытекает из него» не коррелируют друг с другом. Здесь мы имеем дело с противоречием в формулировках. Именно анализ фактов является основой для определения содержания самого факта и анализ фактов является составляющей бухгалтерской процедуры.

Почему у Я.В. Соколова не так? По-видимому, он исходил из того, что анализ фактов должен проводиться на этапе составления отчётности, когда бухгалтер должен выбирать, какая мантия факта для него важнее – юридическая, экономическая или какая-либо ещё и как сами факты должны отражаться в финансовой отчётности. Именно на этом этапе можно считать, что «анализ фактов привносится в учет». Но и такой подход нельзя принять безоговорочно. Ведь тогда всё, что сделано в учёте за последние 100 – 150 лет – это сделано не в теории учёта. А в чём, в какой-то «надстройке» над ней? А сама эта «надстройка» не относится к теории учёта? Если её убрать, что останется? Только техника учёта, то, с чего началась двойная бухгалтерия. Именно так считают многие специалисты, которые отрицают существование науки «бухгалтерский учёт». По мнению Я.В. Соколова «надстройка» привносится в учёт. Но может быть и другой подход, что «надстройка» сама становится элементом и теории учёта, и его практики. И тогда «парадокс 1» становится квазипарадоксом. Парадокс учёта для XX века становится квазипарадоксом в XXI веке.

Следующий парадокс звучит так: *«учетный остаток не равен*



фактическому». В пояснение приводятся случаи (в количестве девяти [2]), когда учётный остаток действительно не равен фактическому. Выводы, которые делает Я.В. Соколов – не подлежат сомнению. Однако вывод 3 – «значимость учетных данных, однако, должна обеспечить пользователям этих данных принятие действенных управленческих решений» – требует дополнения такого плана: «...что достигается путём подробного пояснения предприятием своей учётной политики в финансовой отчётности». Согласно и международным, и национальным стандартам большинства стран это и должно делаться каждым предприятием. «Парадокс 2», таким образом, также может считаться парадоксом в теории, который легко разрешается в практике учёта, становится квазипарадоксом.

Парадокс 3: «*Один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным средствам*» также легко разрешается на практике путём внесения в стандарты чётких критериев отнесения того или иного объекта к основным средствам на уровне государства, а на уровне предприятия эти критерии должны быть определены в его учётной политике.

Парадокс 4: «*Прибыль есть, а денег нет*». Сущность этого парадокса была пояснена В.В. Ковалёвым: «Дело в том, что в самом общем случае прибыль и деньги суть несопоставимые понятия. Именно их принципиальной несопоставимостью и отсутствием predetermined связи динамических рядов прибыли и денежных средств в значительной степени объясняется введение в состав годовой отчетности двух самостоятельных форм: «Отчет о прибылях и убытках» и «Отчет о движении денежных средств»... Кроме того, ситуации, когда прибыль есть, а денег нет, или, наоборот, деньги есть, а прибыли нет, не то что не являются парадоксальными, но, напротив, совершенно обыденными, многократно возникающими в жизни любого предприятия» [11, с. 18]. Таким образом, в данном случае мы имеем дело с явным квазипарадоксом.

Парадокс 5: «*Получен реальный убыток — в учете показана прибыль*». Для неспециалиста это действительно парадокс: как такое вообще возможно? Однако – да, возможно. И Я.В. Соколов приводит два таких случая. Первый – «капитализация расходов – деньги уплачены, но они не отражены как расходы, в результате у фирмы денежный дефицит, но прибыль фигурирует в отчетности». Здесь мы имеем дело с неточностью формулировок. В учёте выделяют два термина – расходы и затраты, которые Я.В. Соколов использует как синонимы.

По отношению к капитализации расходов, речь идёт о квазипарадоксе.



Просто автором использована некорректная терминология. При капитализации речь может идти не о расходах, а только о затратах. И значит вывод Я.В. Соколова о том, что «капитализация создает искусственную прибыль, не обеспеченную никакими активами» – не верен. Капитализация вообще не может создавать прибыль. Возможна только капитализация затрат.

Второй случай – связан с начислением амортизации: «амортизация – следствие совершенно особого подхода к учету основных средств. Предполагалось, что их покупка не приводит к возникновению расходов, а должна рассматриваться как изменение структуры активов: были деньги – стали здания и машины – основные средства, т.е. в величине актива ничего не изменилось.

Здесь имеет место то же самое смешение затрат и расходов, что и в первом случае. Однако в данном случае речь идёт о действительном парадоксе, который возник в тот момент времени, когда в теорию учёта было впервые введено понятие об амортизации. Сейчас этот парадокс стал повседневностью (квазипарадоксом).

Рассматривая парадоксы Я.В. Соколова, М.Л. Пятов пишет: «В чем же значение этой идеи профессора Я.В. Соколова для современной практики бухгалтерского учета? Роль учета в развитии экономической жизни общества прежде всего информационная. Бухгалтерский учет, предоставляя участникам хозяйственных отношений данные, объединяемые моделями компаний в виде форм бухгалтерской отчетности, создает информацию, на основе анализа которой принимаются управленческие решения... ..дело в том, что значимая часть пользователей отчетности ставят знак равенства между прибылью и деньгами. Бухгалтеры ведут учет и составляют отчетность не для бухгалтеров! Именно пользователи отчетности являются «заказчиками» учетных данных, а не наоборот. Учет не должен и не может служить центром их интеллектуальных интересов. У них другие цели и задачи» [3, с. 12].

В текущем учёте и составленной на его основе финансовой отчётности имеет место достаточное количество противоречий, которые не позволяют однозначно воспринимать финансовую отчётность. Противоречие между результатами в отчётности, составленной в оценке по фактической себестоимости и в оценке по справедливой стоимости.

Отчётность, составленная в оценке по фактической себестоимости и по справедливой цене несопоставима в большинстве случаев. Минимальное



расхождение может быть в случае умеренной инфляции (1-5%, может быть до 10%). В этих условиях колебания текущих цен незначительны и не влияют на результаты финансовой отчётности. Чем выше уровень инфляции – тем величина расхождений в отчётности разных предприятий значительнее, тем менее она сопоставима, а наибольших значений эти расхождения достигают в условиях гиперинфляции. Если отчётность представляет предприятие, находящееся в стране с гиперинфляционной экономикой, то пересчёт такой отчётности с оценки по фактической себестоимости на справедливую стоимость становится обязательным [12]. Эти и другие противоречия существенно влияют и на теорию учёта и на его практику. Их разрешение позволило бы сделать отчётность более прозрачной. Именно на это направлена деятельность Совета по международным стандартам, однако в этом направлении ещё предстоит большая работа.

Выводы.

В бухгалтерском учёте, как и в любом виде деятельности, возникают и парадоксальные ситуации, и противоречия, которые мешают правильно понимать его результаты. Заслугой Я.В. Соколова является то, что он первым обратил внимание на существование таких парадоксов, поставил вопрос об их изучении. Однако многие парадоксы учёта постепенно сходят на нет, становятся квазипарадоксами, вместе с тем их изучение позволяет лучше понять сущность бухгалтерского учёта.