

# КРУГЛЫЙ СТОЛ

УДК 657

## КОНСТИТУЦИЯ БАЛАНСА\*

На круглом столе обсуждаются принципы, цели и задачи бухгалтерского учета в связи с книгой Вальтера Ле Кутра «Конституция баланса». Исторически циркуляция информации по счетам выступила как прообраз мирового закона. Развитие немецкой школы во второй половине XIX века привело к возникновению балансоведения. Главное, что доказал Ле-Кутр, баланс может существовать без счетов. Счета выступают при этом в качестве приложения, не имея самостоятельной ценности. А баланс является главной информационной моделью хозяйствующего субъекта и, соответственно, главным показателем экономической мощи предприятия. Этот подход и является главной темой обсуждения. Обсуждается также вопрос, должен или нет бухгалтер быть аналитиком. Но все известные в экономической науке методы недостаточно применяются в бухгалтерском учете, когда как раз в динамическом аспекте они должны применяться. В связи с этим возникает ряд проблем. В частности, когда предлагается проект реформирования на региональном или национальном уровне, то эти предложения плохо обосновываются с научной точки зрения. Обсуждается также вопрос о том, что постоянные изменения правил игры, с чем мы сталкиваемся в разных областях – от образования до бухучета, играют крайне негативную роль.

В обсуждении участвовали\*\*: *О.А. Донских, А.А. Шапошников, Г.Н. Литвинцева, М.В. Хайруллина, В.А. Руди, С.И. Исаков, А.Е. Паньков, а также А.В. Новиков, В.Б. Ивашикевич, В.В. Ковалев, П.П. Баранов, Г.В. Максимова, И.Н. Санникова, В.В. Кизь, Г.М. Тарасова.*

**Ключевые слова:** конституция баланса, бухучет, балансоведение, счета, аналитика, бухгалтер, Ле-Кутр.

## ROUND TABLE DISCUSSION THE CONSTITUTION OF BALANCE

The principles, goals and objectives of accounting in connection with the book of Walter Le Coutre «Constitution of Balance» have been considered at the round table discussion. Historically the circulation of information in the accounts acted as a type of the world law. The development of the German school in the second half of the 19th century led to the emergence of the science of balance. Le Coutre proved a very significant thesis: balance can exist without accounts. Accounts are at the same time the application, not having independent value. In its turn balance is the main information model of the actual business, and, accordingly, the main indicator of the economic power of the enterprise. This approach is the main topic of the discussion. There is also the question as to whether or not the accountant should be an analyst. Yet well-known in economic science methods are insufficiently applied in accounting, when in dynamic aspect they should be applied. This raises a number of problems, in particular, when a reform project is proposed at the regional or national level, these proposals are poorly justified from a scientific point of view. There is also a debate about permanent changes of the game rules; we are faced with in different areas - from education to accounting, these changes play a very negative role.

\* Круглый стол проводился 11.12.2014 г. в Новосибирской областной научной библиотеке.

\*\* Подробнее об авторах см. в разделе «Наши авторы».

The discussion was attended by: *O.A. Donskikh, A.A. Shaposhnikov, G.N. Litvintseva, M.V. Khairullina, V.A. Rudy, S.P. Isakov, A. E. Pankov and V.B. Ivashkevich, V.V. Kovalev, P.P. Baranov, G.V. Maximova, I.N. Sannikova, V.V. Kizh, G.M. Tarasova.*

**Keywords:** Constitution of balance, accounting, science of balance, account analysis, accountant, Le Coutre.

**Олег Альбертович Донских.** Я очень благодарен всем, кто пришел на это обсуждение. Тема сегодняшнего круглого стола «Конституция баланса». Она была поднята Александром Арсеньевичем Шапошниковым, которому я и предоставляю слово. Поскольку здесь все специалисты в этой теме, кроме меня, то я буду в качестве представителя здравого смысла.

**Александр Арсеньевич Шапошников.** Тема выплыла впервые давно, вышла книжка легендарного Соколова в 1985 году, но там давалась именно история развития бухгалтерского учета. Она наделала очень много шума, была переведена на порядка десяти языков мира, и там, в разделе, посвященном немецкой бухгалтерии, я встретил имя Вальтера Ле-Кутра. Иногда его пишут как Вальтер Ле-Кутре, хотя он немец вообще-то. И там я встретил конституцию баланса. Мы много раз потом говорили с Соколовым. Когда я тему покопал и прочитал книгу, изданную в России в 1925 году – «Основы балансоведения», и чем дальше вникал в тему, тем становилось интереснее. Тому способствовало несколько обстоятельств. Во первых, потому что мы очень активно использовали где-то с 1921 года по 1930-й, хотя НЭП закончили, Сталин объявил, в 1927-м. Мы активно черпали зарубежный опыт. По наущению Ленина, между прочим. Ленин сам прекрасно читал по-немецки книгу Шера, Иоганна Шера, основателя балансоведения, прочитал еще на немецком в 54 года и рекомендовал издать эту книгу. И книгу потом, после смерти Ле-

нина, издали, она произвела очень большое впечатление, где написано, что бухгалтерии, бухучету на самом деле много тысяч лет. Целенаправленный бухучет начался шесть тысяч лет назад, есть описание первой книги бухучета. Представляете, мы сидим на юбилейном конгрессе в Венеции в честь выхода в свет этого «Трактата о счетах и записях» в книге «Сумма арифметики, геометрии и учения о пропорциях»... японцы выступают и доказывают: не он писал, не его слог. Вообще, по набору терминов и понятий он к этой книге не имеет никакого отношения... А итальянцы скрывали двойную бухгалтерию как настоящую экономическую ценность, как актив. Вопрос к аудитории: мы будем считать Пачоли отцом-основателем? И все отвечают: Да! Неважно, что не он писал! Раз это опубликовано, раз его именем освящено и столько лет это имя звучало как имя основателя – всё, неважно уже тогда, кто писал.

Вопрос: а почему его комментарии никаких нет, ни слова. Ни слова, включил – и всё. Рукопись сохранилась, это не его рука. Но это тоже неважно.

Первые 200 лет распространялась итальянская двойная бухгалтерия. Потом французская, где бухгалтер был не юрист – экономист. И ссылались при этом на Прудона, потому что когда он познакомился с двойной бухгалтерией, то заметил, что клика мнимых ученых украла у бухгалтера его истинное звание экономиста! Прочитал бухгалтерию в переводе на английский великий английский естествоиспытатель Уи-

льям Гарвей. Там циркуляция информации по счетам, процедура там вся описана. Боже мой, через год вышла книга о законах кровообращения. И движение планет в итоге астрономы стали описывать исключительно по законам двойной бухгалтерии... Не она брала другие науки на вооружение, а с нее брали другие науки пример, потому что это некий всеобщий закон. Так вот сейчас доказали уже, что это вовсе не изобретение реально. У этой записи нет отца, как нет отца у колеса, нет отца у языка, нет отца у многих вещей – просто имя изобретателя. Так вот это закон некий всеобщий.

А вот вторую половину девятнадцатого века и до прихода Гитлера к власти, до 30-х годов, главенствовала немецкая бухгалтерская школа. Это немецкий «орднунг», идеальный порядок всегда. Это потрясающий по силе и по описанию аргумент всегда – это немецкая юридическая школа. Вот тогда родилось немецкое балансоведение. Отец-основатель его известен – Иоганн Фридрих Шер, швейцарец, который писал по-немецки. Он и считал себя немцем, хотя и жил в Швейцарии. Его книгу прочел Ленин, книга была затем издана в России. И подряд целиком десятков авторов немецких в 20-е годы были изданы уже в СССР. Все читали, все воспринимали.

И в книге «Основы балансоведения» впервые Ле-Кутром был употреблен этот термин «конституция баланса», и кто в отличие от французов и итальянцев, до того законодателей мод, считал, что учет начинается не со счета, а с баланса. Это главное, что есть. И самое главное, что доказал Ле-Кутр, что баланс может существовать без счетов. Счетов может совсем не быть. Раз в месяц составили инвентарный баланс, прошел месяц – составили новый инвентарный баланс, оценили все статьи пра-

вильно, вычли из активов все обязательства – получили капитал. Вычли из нового капитала старый, который был в первом балансе – получили прибыль. Это абсолютно наиточнейшая форма вычисления прибыли. Это просто очень трудоемко так делать, проще считать, когда есть данные по разным счетам. Вот это конституция баланса. Потому он и назвал свою структуру «Баланс как конституция». И на фоне того, что в 1919 году была принята Веймарская конституция, одна из самых совершенных в мире форм основного закона республики. С нее писал потом советскую конституцию Крыленко; с нее писали конституцию Федеративной Республики Германии, она в 1949 году принималась. Было такое качество работы немецких юристов. Они даже расписали процедуру участия рабочего в управлении производством. Но в итоге приходит известно кто к власти в 1933 году, конституция забывается. Она была не отвергнута де-факто, а просто забыта. Ее отменили только после оккупации Германии.

И вот конституция баланса с легкой руки Вальтера Ле-Кутра... Это только начало, потому что когда русские бухгалтеры, уже советские, обратили на нее внимание, читали, переписывали, анализировали... Предполагается, что балансоведение, которое было создано на основе конституции баланса, оно предполагает, что баланс – это как основа учета. Потому что счета – это как приложение. Балансоведение привело и к необходимости анализа. Потому что зачем вести учет, если это все не анализировать. Тем более уже возникали гигантские предприятия, тот же Крупш. Крупш, кстати, на своих чудовищных концернах – сталелитейных и какой угодно промышленности – еще до 1897 года вел учет в униграфической системе. То есть одинарная запись

была, не двойная – одинарная! Но немецкий порядок с его дисциплиной позволял так все сводить, что не возникало крупных ошибок. Двойная бухгалтерия в этом смысле сама себя контролирует. Это к тому, что балансоведение, тотальный баланс, предложенный им, пять разделов, социальный капитал выделенный – с этим анализом необходимо продолжение, необходимо умение бухгалтера в том числе. В это время вмешались российские бухгалтеры, Вейцман прежде всего, и многие другие. И в итоге постепенно анализ стал отделяться от учета. И считали, что дело бухгалтера – составить баланс и всё. Дальше дело аналитиков. Они решили, что анализ – это совершенно отдельное дело. Сначала ввели счетный анализ – прямо была дисциплина такая. Был учебник «Счетный анализ», Вейцман придумал название. А потом стали называть его – анализ хозяйственной деятельности. А бухгалтер здесь просто поставщик информации. Мы в Питере обсуждали это с проф. Ковалевым. Он говорил: «Вы знаете, постепенно анализ хозяйственной деятельности стали называть экономическим анализом, иногда финансовым, а потом, поскольку наука жаждет распространения, обретения новых сторонников, придумали теорию экономического анализа. Это было примерно в начале 70-х годов. И Вы знаете, что самое удивительное? Ни в одном университете мира, крупном, нет таких курсов: “Экономический анализ” и “Теория экономического анализа”. Их просто быть не может. Потому что не ясно, кто этим будет заниматься. Поручать это бухгалтеру? Анализ гораздо шире». Я с ним совершенно согласен. Мы теперь возвращаемся – рынок заставил – к тому балансоведению, которое было до 30-х годов. Потому что в 31-м году кого-то расстреляли, были такие бухгалте-

ры у нас. Галагана просто опорочили. И у нас возникла совершенно своя наука: социалистический учет, куда включили статистику, бухгалтерский учет и оперативный учет. За уши притянуты. Плюс дискуссия была навязана: исследовались отстраненные от практического смысла объекты – предмет, метод, классификация счетов. На эту тему написаны тысячи диссертаций, как будто бы это и есть основа всего. А балансоведение начинает постепенно возвращаться, как неотъемлемая часть умения... Балансоведение – это вообще-то наука о балансе. Как в определении у Соколова о балансе как главной информационной модели хозяйствующего субъекта. Это модель. Ну баланс и баланс. Тем более что последние 300 лет после Луки слово «баланс» как отдельный отчетный документ не использовалось, его просто не было. Был последний счет Главной книги, куда сносились все остатки. А ведь баланс как документ – это ж главный показатель экономической мощи предприятия. Вот что я хотел сказать.

**Донских.** Спасибо! Сейчас, пожалуйста, вопросы на уточнение.

**Владимир Андреевич Руди.** У тебя в сообщении предыстория и упоминание, что это чуть ли не высшая ступень – международный стандарт финансовой отчетности. А вот на мой взгляд это такая глупость, которая нам навязывается. Как ты относишься к этой системе?

**Шапошников.** МСФО, 1973 год, Лондон, первые девять стран собрались, подписали, стали первые стандарты сочинять. Мы там не участвовали. Сейчас их, помоему, около шестидесяти; было восемнадцать где-то. Я это к тому, что даже Соколов нашел шестнадцать недостатков в МСФО. Это рассчитано на то, что все идет по дру-

гим правилам. Во-первых, сама идея. Там не описана процедура, счет идет по другим правилам совершенно. Транснациональная корпорация: 10, 30, 40 стран, чтобы можно было по стандартным правилам хоть суммировать данные, чтобы получить баланс. Некий консолидированный баланс. Так вот, там много находок. Но на совершенно других началах все основано. Там же еще очень важно, там в основе всего профессиональное суждение бухгалтера. Профсуждение именно. У нас бухгалтер к этому не привык, он с детского сада воспитан в другой системе координат, в нравственной. А там бухгалтер – это же пуп Земли! Он же рядом с Богом ходит-то. Это же протестанты всё родили-то! Поэтому относиться надо очень осторожно, не будет никогда МСФО нашим.

**Руди.** Но нам же это все навязывают!

**Шапошников.** Естественно. Банки уже давно в этой системе. На сегодня это те, кто хочет торговать, у кого есть иностранные инвесторы, те обязаны отчетность по нашим правилам трансформировать в МСФО.

**Руди.** Шестьдесят стандартов. Там субъективизмов вагон и маленькая тележка.

**Шапошников.** В МФСО их шестьдесят, а в ГААП американской – триста. Триста!

**Руди.** И ведь они у себя-то не применяют!

**Шапошников.** Они говорят нам: переходите на ГААП. Там есть методологические находки разные. Вот и всё. Писали-то просвещенные бухгалтеры.

**Алексей Евгеньевич Паньков.** Я бы хотел выяснить: если существует такая проблема, вернее такое подобное решение, я имею в виду ведение учета либо по аналитике, либо с помощью баланса, то, с Вашей

точки зрения, возможно это внедрить, применить на практике?

**Шапошников.** Конечно. Потому что смысл-то ведь в составлении баланса и потом при использовании баланса в анализе. Он будет гораздо лучше, точнее, достовернее. Мы воспитаны в других правилах. В статическом балансе *всегда* актив – причина, пассив – следствие. Но балансоведение у нас никаких прав пока не получило. Это все некоторые взгляды современных в том числе аналитиков, потому что у нас, в отличие от всего мира, особенно англоязычного бухгалтерского корпуса, есть бухгалтеры и есть аналитики. Это разные вещи. А этого на свете нет нигде.

**Паньков.** Дело-то в чем. Справедливо было замечено, что наш бухгалтер ориентирован на систему счетов. Вот с Вашей точки зрения, Ваш подход будет способствовать развитию бухгалтера как специалиста, когда мы будем оценивать именно по статьям, т. е. не будет у нас счетов?

**Шапошников.** Нет-нет! Баланс в чём? Это вот Шер догадывался. А Ле-Кутр сформулировал, почему назвал конституцией? Потому что баланс самодостаточен. Баланс может быть без счетов вообще. Счета для баланса почти бессмысленны.

**Паньков.** Вы видите сейчас перспективу, что бухгалтеры смогут адаптироваться к ситуации, что у нас нет плана счетов, но у нас есть статьи по системе баланса?

**Шапошников.** Там, по идее, не остатки счетов сводятся в баланс и потом так формируется, а как раз баланс вначале задан, и под эти статьи, которые нам нужны, мы под них строим счета. Именно в этом идея немецкого балансоведения – от баланса к счетам, а вовсе не от счетов к балансу. Четыреста лет бухгалтерия жила по совершенно другим законам. И у Луки описа-

но так же. Вот составили счета, вот остатки вывели и вот баланс: актив и пассив... Тогда и понятий пассива и актива-то не было! Появятся только через 100 лет. Были дебет и кредит. Дебетовое сальдо туда, кредитовое – сюда. Если все сошлось – нет проблем, все правильно.

**Руди.** Нет развития, да? Инноваций новых.

**Паньков.** Но в переводе-то зарубежных изданий, если мы говорим непосредственно не об анализе в бухгалтерском учете, то мы там не видим у них счетов.

**Шапошников.** У них нет понятия «план счетов», в Англии нет, в Штатах нет; только во Франции есть и его начатки – в Германии. Ну и у нас, конечно, план счетов. И представьте себе, когда обсуждалось первое издание МСФО (1992 год, издательство «Аскери»), тогда там присутствовала вся мировая элита и президент ИФАК, и Палий, не менее легендарный, спросил: «Как Вы думаете, целесообразно разработать план счетов для этой системы стандартов?» Ему отвечает президент АЙФэка: «Вы знаете, профессору, который это сделает, мы сразу присудим Нобелевскую премию».

Вопрос: Зачем все это надо? Только для того, что балансоведение должно стать альфа и омега бухгалтера.

**Сергей Петрович Исаков.** У меня вопрос, связанный с тем, что аналитик не должен отделяться от бухгалтера. Вся моя практика – я работал в бизнесе с 90-х годов – говорит о принципиальном отделении аналитики от бухучета.

**Шапошников.** Это так и есть, это реально. На сегодня так.

**Исаков.** Дело в том, что бухгалтер в бизнесе – нанятый человек. Он приводит в порядок не только учет...

**Шапошников.** Да, сдал отчетность – и трава не расти.

**Исаков.** Это другой вопрос. Но он не является владельцем бизнеса. Соответственно, не он принимает решения, для которых нужна аналитика.

**Шапошников.** В мире это грубое нарушение, когда бухгалтер имеет акции. Он ни в коем случае не может быть совладельцем.

**Исаков.** Вот! Значит, реально решение принимает не он. А для человека, который принимает решение, он и делает анализ. И причем может делать по-разному. Участники рынка принимают очень разные – и даже прямо противоположные! – решения на основании одной и той же бухгалтерской информации, потому что по-разному ее анализируют.

**Шапошников.** Это уже стратегические решения, потому что куча аналитических показателей... Платежеспособность, ликвидность и прочее, всякие там коэффициенты, – это все вытекает дальше. Бухгалтер должен это все по идее делать.

**Исаков.** Нет. Если я общаюсь с каким-то контрагентом, я представляю себе его платежеспособность не по балансу. Я, если я хороший бизнесмен, отслеживаю массу вещей, которую бухгалтер не может – и не должен! – отслеживать. Потому что баланс – это идеализированная модель, очень идеализированная. На самом деле равенство активов и пассивов чисто формальное, и чем ближе человек к реальному ведению бизнеса, тем больше он понимает, насколько условно его (бизнеса) отражение в бухучете..

**Шапошников.** Вопрос-то в чем?

**Исаков.** Я к тому, что эти позиции разные – аналитик и бухгалтер. И мне непонятно, как они могут объединяться.

**Шапошников.** Ну, хороший аналитик должен знать, как это получается.

**Исаков.** Знать – да. И очень важно, чтобы знал и понимал, «откуда ноги растут». Но знать бухучет и делать аналитику – это разные вещи.

**Шапошников.** Так нет для меня ответа? В одном человеке чтобы это сочеталось?

**Исаков.** Сочетаться может. Но это разные работы. Можно же и кассиром быть по совместительству...

**Шапошников.** Хороший бухгалтер – это, конечно, сложно. Такие есть, просто мало. Они даже не знают, что все это называется балансоведением.

**Донских.** Но вопрос же еще в другом, насколько я понимаю. Вопрос интересный, с моей точки зрения, потому что насколько он заинтересован, чтобы все это делать? Потому что если не заинтересован, есть, конечно, разные возможности. Потому что аналитика нанимают, насколько я понимаю, для других целей.

**Шапошников.** Ну, да. Нас вот упрекают, но на любые толковища международные приглашают. Вот мировой конгресс в Риме, по-моему XVIII, был как раз в ноябре. Впервые выступал перед бухгалтерами Папа Римский Франциск. Выступление перед аудиторами было в 1953 году в Гаване. Американцы проводили, поэтому все туда полетели. Это конгресс аудиторов. А на бухгалтерском Папа выступает впервые. Из пяти тысяч участников конгресса, это было в середине ноября, записалось человек пятьсот. Потому что там разные конфессии: католики само собой; православные, иудеи, ваххабиты, мусульмане, огромное количество, буддисты – кого только не было. Все! Так вот, записались не только католики, наши тоже там были, потому что он написал большую речь, говорил внят-

но – просто о том, что бухгалтер обязан думать не только о себе, но и об обществе. Впервые это прозвучало внятно.

**Галина Павловна Литвинцева.** В первой части выступления я просто попытаюсь показать интересные моменты, характеризующие связь общей экономической и бухгалтерской науки на разных этапах их развития. Поскольку я преподаю историю и методологию экономической науки магистрантам направления «Экономика» в Новосибирском государственном техническом университете (НГТУ) и по сетевой программе в Магнитогорском государственном техническом университете им. Г.И. Носова, эта связь была для меня интересна с точки зрения углубления знания истории и теории как экономики, так и бухгалтерского учета. Я не буду, наверное, подробно говорить о Средних веках, потому что если практическая двойная запись зародилась в XIII веке в Италии, то бухгалтерской теории на самом деле еще не было. Если говорить о XV веке, когда в экономической науке, которой тоже еще не было, точнее в экономической мысли, начал развиваться меркантилизм и все было направлено на обоснование политики крупных централизованных государств, в том числе и крупных торговых монополий (Ост-Индская, Вест-Индская компании и т. п.), уже тогда зародились не только идеи денежного баланса и торгового баланса, но и появляются идеи учета. Первое направление – это Лука Пачоли (1445–1517) и его последователи, которые рассматривали бухгалтерский учет как универсальную науку. Второе направление, связанное с именем Бенедетто Котрульи (1416–1469), который считал, что бухгалтерия, с одной стороны, есть метод управления предприятием, хозяйствующим субъектом, а с другой – универсальная наука.

**Шапошников.** И именно он (Котрульби) понимал в этом, потому что Лука был математик, монах, ему это все было безразлично.

**Литвинцева.** Да, да. Именно во втором направлении, которое больше относится к уровню управления предприятием, неожиданно для меня оказался Даниель Дефо (1660–1731), как вы помните, английский писатель и автор романа «Робинзон Крузо». Немногие знают, что Д. Дефо в продолжении романа описал приключения Крузо в Китайской и Российской империи (Московии), а также традиции китайцев и русских (сибирских казаков). Позже его идеи были взяты на вооружение маржиналистами. Метод исследования получил название «Метод робинзолады», или «Экономика Робинзона», и использовался для объяснения методологического индивидуализма и субъективизма в экономической теории, т. е. для субъективно-психологической оценки индивидом потребительских благ в условиях, когда он изолирован, как Робинзон Крузо. Это было интересно, потому что одно дело – это экономика и литература, а другое дело – участие в учете, в каких-то практических мероприятиях.

Далее вспомним XVII век и всем известного, названного К. Марксом основателем классической политической экономии, Уильяма Петти – английского экономиста и статистика (1623–1687). Помните его фразу о том, что труд – это отец богатства, а земля – его мать? Одна из его работ – «Политическая арифметика» 1676 г. Однако У. Петти упоминается и в макроучете. В его работах можно найти элементы концепции национального богатства и человеческого капитала.

**Шапошников.** А это же было до Рикардо?

**Литвинцева.** Это было до Давида Рикардо и до школы физиократов во Франции второй половины XVIII века. Опять интересно то, что исследователь, который пропагандировал применение математических методов в экономике, сам пытался их применить, но не совсем научно. Например, он выдвинул идею, что цена земли есть сумма некоторого числа годовых рент. Какого числа? Его ответ – 21 год, потому что это была продолжительность совместной жизни трех поколений: деда, отца, сына. Произвольно и ненаучно.

Но если в древности и средневековье можно найти совершенно неожиданные моменты, то чем ближе к XX веку, тем понятнее. Возьмем того же Ирвинга Фишера – американского экономиста неоклассического направления (1867–1947), автора количественной теории денег и «уравнения Фишера»:  $MV = PY$  (общая денежная масса должна быть равна совершаемому количеству транзакций в экономике). Ведь это уравнение – не что иное, как некий макробаланс. Такой многоликий статистик, ученый, оказывается в какой-то степени и учетчиком, и бухгалтером. Для меня было открытием, что оценка по фактической себестоимости (оценка бухгалтерского номинализма) в учете была четко определена именно И. Фишером.

Монетаристы затем модифицировали количественную теорию денег, в том числе идеи И. Фишера, когда в 1970-е гг. произошел ренессанс неоклассики, антикейнсианская революция. Я привела только некоторые примеры из истории науки и показала, что можно проследить связь и взаимовлияние общей экономической теории учетно-бухгалтерской теории.

Во второй части выступления я бы хотела остановиться на тех проблемах, кото-



рые есть не только в балансоведении, но и в целом в современном бухгалтерском учете. Современный этап развития теории бухгалтерского учета начался, по мнению специалистов, с 1950 г., он отражает развитие динамической и статической трактовки баланса и попытки их некоторого взаимодействия. Динамическая трактовка вылилась в развитие управленческого учета, а статическая – как раз в Международные системы финансовой отчетности (МСФО) и национальный учет.

Про национальный учет – макроучет – можно много говорить, потому что идеи, идущие от физиократов, от В. Леонтьева, американского экономиста российского происхождения, создателя теории межотраслевого баланса, и других, уже современных, исследователей, претерпевают постоянные усовершенствования.

**Шапошников.** В СССР без всяких шуток говорили, что у нас нужно создавать учет народного хозяйства и баланс народного хозяйства.

**Литвинцева.** Да, баланс народного хозяйства, 1923–1924 хозяйственный год. Далее внедрялись идеи межотраслевого баланса, сейчас они вылились в опубликованные системы таблиц «Затраты – Выпуск» России. Так вот, если говорить о том, что развивается все-таки динамический подход, то здесь хотелось бы остановиться на некоторых моментах, связанных в том числе с работами по бухгалтерскому учету и статистике, с работами, которые мы слушаем на диссертационных советах и читаем в открытой печати. Остановлюсь на моментах, которые бросаются в глаза, потому что с позиции достижений экономической теории считаются известными и общепринятыми.

Первый момент. Если говорим о динамике, то даже в простых процедурах ко-

стинга, т. е. учета издержек (costs) (в бухгалтерском учете принято говорить затрат), исследователи не используют давно известные приемы, такие как метод дисконтирования, метод дефлятирования и т. п. Получается, что всем известные в экономической науке методы недостаточно применяются в бухгалтерском учете, когда как раз в динамическом аспекте они должны применяться. В расчетах получается, что если цены растут, то значит издержки растут, а финансовый результат – непонятно, то ли растёт, то ли не растёт. Выводы в работах могут быть неадекватные. Возможно, это недостаток подготовки студентов по образовательным программам бухгалтерского учета и аудита. Но, безусловно, это не единственная причина.

**Шапошников.** Сейчас время на подготовку сжато до неприлично маленьких величин.

**Литвинцева.** Наверное, хотя общие математические и статистические дисциплины читаются всем профилям экономистов, да и менеджерам. Но согласитесь, удивительно, что то, что давно применяется в общэкономической науке, меньше применяется в работах по бухгалтерскому учету. А если говорить о динамических балансах, то тем более фактор времени должен учитываться.

Второй момент. Очень хорошо, что распространяется какое-то понимание институтов и институциональных факторов. На защитах представляются исследования, выводы которых делаются с учетом собственности, с учетом объединения компаний, с учетом договорных отношений между фирмами и др. Это как раз институциональные факторы. Но до сих пор остается туманным, а зачастую неверным понимание, а значит, и учет транзакционных

издержек. Замечу, что экономика, с одной стороны, стоит на технологиях и этому соответствуют производственные издержки; с другой стороны – на институтах, и этому соответствуют транзакционные издержки. Существует также теневая экономика, где тоже есть издержки, в том числе издержки велегалности. Не учитывать транзакционные издержки – это значит обеднять знания лиц, принимающих решения, в первую очередь высших менеджеров. Экономисты это знают (но не все умеют применять), а менеджеры зачастую этого не знают. У менеджеров нет понимания влияния институциональных условий, потому что в их учебных планах зачастую отсутствует дисциплина «Институциональная экономика». В статьях по бухгалтерскому учету есть предложения выделить счета, желательно с субсчетами, для учета транзакционных издержек, которые очень отличаются по своему составу. Однако нужно констатировать, что на современном этапе предлагается учитывать далеко не все элементы транзакционных издержек.

**Шапошников.** Как будет определяться сумма затрат всего хозяйствующего субъекта? В этом же вся проблема.

**Литвинцева.** Да, пока учет неполный, даже в тех работах, которые напрямую посвящены учету затрат и результатов.

**Исаков.** В управленческом – пожалуйста, учитывайте так, как надо именно вам.

**Литвинцева.** Имеются только отдельные исследования. Сейчас нет прямых данных по транзакционным издержкам, в официальной статистике тем более. Для их оценки нужно поднимать первичную информацию в организациях, по-другому ее группировать и пересчитывать. Транзакционные издержки существуют на всех уровнях: они есть на уровне предприятий,

они есть на уровне органов регионально-го управления и на уровне национальной экономики. Известна работа Д. Норта и Дж. Уоллиса (1986), в которой сделан вывод о том, что доля транзакционных услуг в ВВП США увеличить с 26,1 % до 54,7 % за период 1870–1970 гг. В моей работе по данным Системы национальных счетов России оценено увеличение доли транзакционного сектора за 1991–2002 гг., до перехода от ОКОНХ к ОКВЭД. По ОКВЭД многое скрыто в суммах, и опять стало невозможно вытащить первичную макроинформацию.

Но, допустим, информация у нас есть. Допустим, все умеют ею пользоваться. Мы можем считать транзакционные издержки и принимать верные решения. Было бы очень хорошо. Потому что когда менеджер говорит о реструктуризации предприятия или организации, когда предлагается проект реформирования на региональном или национальном уровне, то эти предложения плохо обосновываются с научной точки зрения, не просчитываются соответствующие транзакционные издержки, связанные с изменением институциональных условий.

**Шапошников.** Информации нет.

**Литвинцева.** Информацию можно найти. Она только по-другому должна представляться. Сложнее обстоит дело с формальными институтами. Существуют действующие правила бухгалтерского учета и статистики. Там написано: делайте так. Ну не может бухгалтер делать по-другому. Не так ли?

**Шапошников.** Имеет право. Там инструкция есть.

**Литвинцева.** Да, возможно, как совершенствование учетной политики на предприятии. Реально всем нужны новые формальные правила учета. Ведь без учета, на-

пример, транзакционных издержек трудно принять обоснованные решения об институциональных изменениях. Третий момент. Он касается экономического анализа, который обычно относится к уровню предприятия. Некоторые учебники по экономическому анализу даже не хочется называть текстом по экономическому анализу.

**Шапошников.** Посмотрите учебно-практическое пособие Ковалевых 2015 года выпуска, 780 страниц, называется «Анализ баланса, или Как понимать баланс».

**Литвинцева.** Обязательно читаю. Однако обычные учебники для студентов основаны на старых принципах, на тех же средних величинах. Всем известны недостатки средних величин. Поэтому экономический анализ деятельности предприятия должен, наверное, как-то модернизироваться, использовать современный экономико-математический аппарат. Понятно, что учетные функции и функции экономического анализа должны как-то различаться.

И последнее, на чем я останавлиюсь. Бесспорно, что аналитическая работа, я имею в виду аналитическая в смысле разработки не тактики, а стратегии, – это работа не только и не столько бухгалтера. Потому что аналитиком может быть и экономист, и менеджер. Возьмите крупных топ-менеджеров. Они могут не знать номера счетов, но они разрабатывают крупные корпоративные стратегии. Они показывают, что дальше нужно досчитать и доучитывать. Поэтому на факультете бизнеса НГТУ мы стараемся разрабатывать образовательные программы и учебные планы так, чтобы получился экономист-аналитик. Здесь мы учитываем требования работодателей, предприятий, которые хо-

тят нанять на работу экономиста-аналитика со знанием, например, правового поля России и/или других стран, со знанием МСФО и пр. Бакалавр-экономист должен быть конкурентоспособным. Но то, что он обязан знать бухгалтерский учет в той мере, в какой необходимо для выработки соответствующих компетенций, а значит, основы бухгалтерской теории и экономического анализ деятельности предприятия – это бесспорно.

Спасибо.

**Руди.** У меня такой вопрос. Я когда анализирую все, что у нас делается, с точки зрения бухгалтерского учета, налогообложения и т. д., здесь все разделяется, все усложняется. А вот если смотреть с точки зрения развития общества, удовлетворения потребностей... Есть ли желание у нашего руководства упростить отчетность для мелких и средних предпринимателей, чтобы не надо было нанимать специалистов, привлекать бухгалтеров уже на первом этапе? Это для работников, которые создают реальный продукт, чтобы существенно уменьшить затраты. А потом уже, когда мы направим основную массу нашего народонаселения на производство благ, потихонечку усложнять. Почему я спрашиваю про 10 %? Раньше, когда я заканчивал НЭТИ, в Нархоз на бухгалтеров учиться приходили самые слабые студенты. Начиная с 1987–1988 года пошли умные толковые ребята. Неужели у нас страна такая неспособная?

**Шапошников.** Так у нас для индивидуальных предпринимателей упрощенная форма есть.

**Руди.** Она ж нигде не применяется, это минимум где-то 6 %.

**Шапошников.** Так у нас малых предприятий такой минимум!

Я хочу дополнить Галину Павловну. Создатель системы стандарт-кост, нормативного учета, который потом вылился в управленческий, Чартер Гаррисон говорил, что реальный эффективный управленческий учет не может вестись в стоимостных оценках. Нужно переходить на натуральные показатели. Он бился-бился, но ничего не придумали до сих пор. Его фамилия вписана золотыми буквами в историю мирового учета, потому что это его посыл: как вести учет в интересах конкретного субъекта. Не известно, когда стали все измерять в деньгах. А вот для управления нужны натуральные единицы. На мировых конгрессах говорится всегда, что в мире создано огромное количество бухгалтерских программ, есть страшной мощности, т. е. поле возникает виртуальное гигантское. Бухгалтер не то что в нем тонет, он отрывается от реального физического мира. Он должен хотя бы раз в год, а желательно почаще проверять объекты, оценивать их и вообще некоторую часть учета вести в натуральных единицах, потому что основа всех мировых скандалов – этот отрыв бумажной бухгалтерии от факта. Великий русский бухгалтер Федор Евграфович Езерский сказал, что двойная бухгалтерия не что иное, как счетоводный разврат. Потому что ошибка, раз попавши в систему записи, потом просто множится и в итоге и актив сходится с пассивом. И только целенаправленным изучением документов можно выловить: вот здесь была ошибка; умысленно или неумысленно – это уже второе дело. Но сама по себе она не обнаруживается, нет механизмов предохранения.

Бухгалтерия будет, видимо, сильно меняться.

**Литвинцева.** И какова тенденция?

**Шапошников.** «Главный бухгалтер» сказал, что страна должна переходить на МСФО. Это Шнейдеман, доктор наук, профессор.

**Руди.** Человек может охватить умом в среднем 7 признаков, чтобы какой-то объект охарактеризовать, принять решение, улучшить его деятельность. А когда их 49, а сейчас 60 – как после этого принять эффективное решение?

**Шапошников.** Там же не только нужно видеть сами стандарты, это бы еще ладно. А там же еще огромное предисловие, введение этого словаря – глоссария – огромного. Понятия, связь их, это же надо все знать, иначе тогда пользоваться этим нельзя.

**Донских.** Получается, что тенденция к тому, что все будет хуже, хуже и хуже.

**Шапошников.** Не бухгалтер в этом виноват!

**Донских.** Вопрос не в вине, а в объективном процессе. Для меня самый большой вопрос: будет реально развиваться наша промышленность или нет? И вот с точки зрения бухгалтера, допустим...

**Шапошников.** Там не в бухучете дело.

**Донских.** Я догадываюсь. Но здесь бухучет может помочь или способствует тому, чтобы еще ухудшалось дело?

**Шапошников.** Конечно, собственник всем управляет, причем в субъектах конкретно. Речь идет не о стране, это уже другое дело совершенно. То есть лучше не будет.

**Донских.** Ну, в России это самый универсальный ответ.

**Шапошников.** Мы не можем ничего противопоставить.

**Руди.** Вот я – банк, и у меня 100 миллионов, к примеру, собственных средств. И наш ЦБ мне запрещает их выдавать тому

и так, как я считаю нужным! Потому что нормативы нарушаем: не больше 20 % одному человеку. Что такое деньги? Это кровь экономики, инструмент, который позволяет процессы какие-то проводить.

**Шапошников.** Деньги – это кровь экономики, а бухгалтер – это ломовая лошадь экономики. У Платонова знаете как сказано? Бухгалтер – это шпала под рельсами в социализм. Гениально!

**Донских.** Насколько я понимаю, кровь-то у нас очень жидкая, она ничему не соответствует.

**Исаков.** Почему? Кровь у нас – нефть.

**Литвинцева.** Вопрос еще, Александр Арсеньевич, по поводу этого русского ученого Гомберга, который говорил, что бухгалтер – это экономология как выяснение причин развития хозяйства. Вот его последователи сейчас присутствуют?

**Шапошников.** Нет, не присутствуют. Вообще после 1931 года произошел переворот. Не будем говорить о коллективизации, страшные нападки были на весь бухгалтер, то, что это всё западное, всё это немецкое балансоведение надо отвергнуть, это всё враги. И это всё порушено было. Великий Василий Розанов написал: «С лязгом, скрипом, визгом опускается над Русской Историей железный занавес. – Представление окончено. Публика встала. – Пора надевать шубы и возвращаться домой. Оглянулись. Но ни шуб, ни домов не оказалось». В 1922 году написана фраза, ну убойная просто!

**Донских.** Дело в том, что у нас 1928–1929-й – ужасающие во многих областях. Чуть раньше, чуть позже... Философию разгромили, когда Деборина убрали – появились Митин, Юдин и Ральцевич. Причем мне особенно нравится академик Юдин, который, как это достоверно извест-

но, не мог грамотно написать заявление об отпуске: не хватало знания русского языка.

**Шапошников.** А академик Трофим Денисович Лысенко!

**Донских.** Вернемся к вопросам, и мы уже, собственно, совместили это с обсуждением. Кто хочет еще вопрос задать?

**Марина Валентиновна Хайруллина.** Пользуясь случаем, поскольку Вы, Александр Арсеньевич, у нас главный теоретик и практик, который работает каждый день с бухгалтерией и с финансами, хотелось бы порассуждать и вопрос задать.

И все же, опускаясь на уровень конкретного предприятия, которое со всем этим инструментарием работает и у него главная задача принять управленческие решения опираясь на всю эту базу: учет плюс анализ. К нам часто приходят предприятия и говорят: вооружите нас каким-то аналитическим инструментарием, с помощью которого мы могли бы быстро принимать какие-то решения. Но вы нам не предлагаете, возвращаясь к учебникам по 700 страниц, это не нужно. Мы своих специалистов обучили уже несколько раз, они приходят вот с такими талмудами, где детальный анализ – и что нам с эти делать? Оно нам никак не помогает. Вот с этой точки зрения хотелось бы узнать Ваше мнение: все же с позиции принятия управленческих решений и переход на МСФО, и текущая ситуация с учетно-аналитической деятельностью – каково Ваше мнение в этой ситуации?

**Шапошников.** Дело в том, что МСФО, прямо скажем, нужны конкретно тем предприятиям, которые давно работают на международных рынках...

**Хайруллина.** Скажем так: это исключительно имиджевый фактор? И не более?

**Шапошников.** Конечно, чтобы иностранный инвестор испытывал доверие, по-

тому что нашего баланса он не понимает. Сначала был двойной учет, когда у нас износ показывался в уставном фонде – тогда был фонд, а не капитал. Учет источников средств был немислимый. Сейчас ничего этого нет, баланс уже очень сильно приближен к западному, и тем не менее... А вот свой-то баланс они очень хорошо понимают, он гораздо более сжатый. Хочешь иметь партнера, тем более с деньгами...

И так очень много разночтений. Я всегда приводил пример, самый элементарный, это когда был круглый стол директоров в Институте экономики, там был Аганбегян. Комаров, который ведет, говорит: «Ну, вот в двух словах объясните, в чем разница между нашим учетом и американским учетом». В процедуре самая элементарная вещь. Наш бухгалтер пишет платежное поручение; американский: в банк указание перечислить деньги, и немедленно делает проводку у себя по счетам. А наш бухгалтер, написав и отправив платежное поручение, ждет, когда из банка вернется бумага с синим штампом, например, «оплачено» или «проведено», и только тогда проводит, 3-5 суток время зачисления. И таких различий множество.

**Исаков.** Это различия в экономике. Я написал «отправить», а деньги не ушли!

**Хайрулина.** Так отсюда же формируются показатели для принятия решений. Вот только когда платеж совершился, а в условиях рыночной экономики, когда клиенту товар поставлен, когда заплатил, мы можем считать, что поток состоялся и отток средств произошел.

**Шапошников.** Вот Вы понимаете, парадоксы: прибыль есть – денег нет.

**Руди.** Вводили систему: брали налог с тебя, платеж еще не состоялся, а налог уже брали.

**Шапошников.** Потому что считается, что деньги уже поступили.

**Паньков.** Я бы хотел так прокомментировать выступление. Я сам международные стандарты изучал, когда в банке работал, – непосредственно нам необходимости в этом не было. Просто поголовное навязывание всем обучения, это неверно и неправильно. Я смотрел на других бухгалтеров, на их реакцию. Люди понимали, что надо, но не понимали зачем. Перехожу ко второму моменту, к принятию управленческих решений. Должна быть какая-то причина, цель, ради чего эту процедуру необходимо пройти. Для принятия решения, для того чтобы собственник или топ-менеджер получал необходимую информацию, прежде всего он должен сам понимать, какие критерии он выбирает, чтобы определять значимость информации. И уже исходя из этого ставить задачу аналитику или бухгалтеру, который будет добывать эту информацию. Вопрос даже не в получении, а в представлении этой информации, группировке данных и т. д. Это именно проблема, потому что специалист в институте прежде изучает бухгалтерский учет, т. е. он уже погрузился в систему, в план, в предмет и метод, а потом ему говорят, что он дальше должен собственнику предоставить эту информацию, т. е. он должен проанализировать. Но если изначально он будет до деталей, до инструкций плана по применению счетов спускаться, то его мозг будет замусорен этой информацией и он не сможет выйти на понимание проблемы, которую необходимо представить собственнику. Проблема в этом, я считаю, потому что бухгалтерия как таковая, она повсеместно является средством для исполнения норм законодательства в большей мере.

**Руди.** Это как религия: мы молимся не знаем чему. Я-то как считаю: надо сначала ставить цели, чего мы хотим добиться – экономику развивать, социальные цели достигать ли, – а потом уже показывать способы достижения этой цели. И бухгалтерский учет, анализ должны помогать достигать поставленные цели. Поставить реперные какие-то точки и постепенно к ним переходить. А у нас получается все до того абсурдно...

**Паньков.** Возвращаясь к международным стандартам. Международные стандарты может использовать, как правило, крупный бизнес. Это то, что необходимо непосредственно для большого капитала, где цена ошибки будет велика. С этих позиций международные стандарты – это попытка получить нужную информацию для принятия решения. Потому что нет у нас, скажем так, единства к подходам. Я вспоминаю, беседовали с Вами на эту тему, Вы сказали: завтра правила поменяются, и это будет истиной. То есть все вот эти подходы... у нас запрограммировано, что это правило. На самом деле все субъективно в плане подходов непосредственно при принятии решения. Получается, что для малого бизнеса эти стандарты ни к чему использовать. У нас в российском обществе есть понимание, что конкретно предпринимателю необходимо, но государственная машина очень громоздкая и не может повернуться к бизнесу. О чем Вы, Владимир Андреевич, сказали. Нужно упростить. Министерство финансов упростило, допустим, тот же единый налог ввели, но у нас есть отчисления в фонды и т. д., и тут тоже есть свои камни преткновения. Будущий предприниматель... хотят же прослойку среднего бизнеса увеличить, хотя его, говорят, нет. Нет же среднего бизнеса.

**Литвинцева.** Как и среднего класса.

**Паньков.** Вот когда это случится, т. е. когда государство повернется лицом к бизнесу...

**Шапошников.** Здесь нужно действовать по старому принципу: «Dura lex, sed lex» – «Закон суров, но это закон». Ты обязан его исполнять. Как в армии: сначала исполни приказ. Иначе все будет развалено, ты будешь сам наказан.

**Руди.** Поэтому ведется два бухучета.

**Шапошников.** Две Главные книги и три даже бывает. С управленческим – четыре бухучета.

**Донских.** Если выступлений больше нет, перейдем к заключению. То, что Вы сказали по поводу бухучета, абсолютно то же самое, что в системе образования. То есть когда министерство живет по своим законам и сливает вниз то, что оно может, не учитывая реалии, абсолютно не объясняя цели. Жалуюсь, что народ неважненький, не подходит к тому, что мы задумали. В принципе, один к одному: никто не понимает и никто не пытается объяснить – вот самое восхитительное. Причем это меняется очень быстро на другие задумки – и опять бесконечные претензии. И эта ситуация мне представляется совершенно безнадежной. Пока сохраняется такая идеология взаимоотношения государства и общества, ситуация абсолютно безнадежная, потому что непонятны цели. Я, например, считаю, что «специалитет» – безобразное слово конечно, но совершенно нормальная система была. В ней все было отлажено. Когда перевели на компетенции – ну что это изменило? Это же просто игра словами. Мы производим огромное количество работы – я опять же вижу аналогии с сегодняшней темой, не знаю, правомерно или нет, но мне кажется правомерно. Мы производим мето-

дические пособия, УМК и всю эту бредятину в колоссальном количестве. У нас есть кафедра, которая сделала более 1400 методических пособий. У меня на кафедре существенно больше сотни. И ведь это точно никому не нужно. Только по принципу, чтобы служба медом не казалась. Аналогия настолько четкая, что Вы говорите, а я сразу узнаю вот эти отношения.

А теперь прошу каждого высказаться в заключение.

**Литвинцева.** Я остановлюсь только на двух моментах. Идея об обязательной регламентации бухгалтерского учета проходит, наверное, через всю историю учета. И нашей, и зарубежной. Но вот хотелось бы, чтобы эта регламентация была, с одной стороны, разумной, а с другой стороны, отвечала потребностям времени, потребностям хозяйствующих субъектов и потребностям, с другой стороны, экономистов и ученых, которые как-то пользуются данными бухгалтерского учета. И второе. Интересная идея, которая зародилась у нас в России где-то в 1885–1986 годах, о публичности отчета, в том числе бухгалтерского отчета. Наверное, эта эволюция информационно-составляющей, публичности отчетности различного рода – это важный момент, который, видимо, тоже способствовал бы правильному принятию решений на всех уровнях менеджмента и на уровнях власти и управления. Мы понимаем при этом, что есть коммерческая тайна и есть некие особенности. Спасибо.

**Хайрулина.** Я бы в завершение, рассуждая, хотела бы сказать о принятии управленческих решений, как это выглядит в моем понимании. Смешение функций и даже, если это малое предприятие, сосредоточение всего в одних руках, включая ведение учета, я считаю неверным. Это

во-первых, а во-вторых, все зависит от того, о каком бизнесе мы говорим. У нас есть малые инновационные предприятия при вузе, они априори не смогут, даже если они очень малые, сочетать все эти функции, потому что требуется разный склад ума. Они до сих пор видят в бухгалтерском учете что-то лишнее, что-то ненужное для предприятия. До первой проверки, до первого штрафа. Потом они начинают понимать, что это важно. По крайней мере, они начинают понимать, что они за это должны платить.

Второй момент, с которым мы столкнулись, касается производственной сферы. Сейчас приходит молодой топ-менеджмент на промышленные предприятия. Это люди, которые имеют деньги, они их вложили в производство, но что с этим делать, они до конца не знают. К вопросу о том, что когда они спрашивают, что с этим делать, хочется ответить: а вы должны были проучить не своих специалистов, а сами проучиться, чтобы понять основы учета, основы анализа и тогда правильно ставить цели и задачи перед своими бухгалтерами и аналитиками, чтобы они вас обеспечивали нужной информацией для принятия управленческих решений.

Что касается образовательного процесса, мы с коллегами обсуждали этот вопрос. Мы считаем, что экономический анализ должны все же сдавать бухгалтеры. Бухгалтерский учет очень важен, и его должны знать и менеджеры в определенном объеме, и безусловно экономисты.

**Шапошников.** Марина Владимировна, у меня была такая статья: «Учет – вторая грамотность». Мы ее обсуждали с (академиком) А.П. Ершовым. Он написал, что программирование – вторая грамотность.

**Хайрулина.** Совершенно верно. Только согласна с Олегом Альбертовичем,



что насаждение вот этого нового бьет как по образованию, так и по системе бухучета.

**Руди.** К сожалению, как только мы проиграла в 1991 году, мы, к сожалению, потеряли свой суверенитет. Сначала полностью потеряли, сейчас постепенно восстанавливаем политический, а экономический полностью не в наших руках. Те же стандарты, нормативные материалы нам кто диктует? Высшая школа экономики, да?

**Донских.** Агент влияния.

**Шапошников.** И главное – не только. Там и медицина, и страховое дело – всё.

**Руди.** Я вот лично считаю, что пока мы не восстановим свой экономический суверенитет... Законы Центрального банка – это же просто преступление! Вообще не дают нам, нашей стране, развиваться. Я это знаю на 100 %, потому что долго занимался банковской деятельностью. Вот когда мы восстановим суверенитет...

**Шапошников.** А пока не восстановим, значит ничего не делать?

**Руди.** Борьтсья, Саша, борьтсья. Я имею в виду, борьтсья легитимными средствами, не просто экономическими. Вот когда мы восстановим свой суверенитет, прекрасно можем сделать... У нас аналитиков хороших множество, бухгалтеров хороших тоже большое количество. Ресурсов у нас выше крыши по стране. Вот как только восстановим свой суверенитет, у нас будет прекрасная экономика, прекрасная жизнь. После этого все будет нормально.

**Паньков.** Я по теме нашего собрания хотел бы подчеркнуть, что проблема, которая озвучена Александром Арсеньевичем, заключается, наверное, в самом человеке. Потому что, с одной стороны, мы готовы на какие-то вольности, потому что мы же не роботы. Я имею в виду вольности при ведении баланса, точнее – при оценке хо-

зяйственной деятельности путем сопоставления балансов и т. д. Я имею в виду, чтобы не было жестко регламентировано ведение учета по статьям. Но тем не менее у Вас же отмечено, что в международных стандартах как раз взяты за основу правдивость и ясность. Насколько я знаю, вот этой правдивости и ясности, несмотря на подходы, не хватает, и европейские бухгалтера допускают или, может, сознательно это делают – искажают информацию в своих опять же интересах. И здесь вопрос: бухгалтер должен защищать интересы субъекта или же общества? Мне кажется, эта проблема останется, потому что когда я про международные стандарты выяснял, то там концерн, и получаются проблемы у многих людей. В любом случае проблема убытков одного крупного предприятия влияет на общество тем, что она затрагивает тысячи семей: люди теряют работу, и другие последствия. Поэтому то, что подняли этот вопрос, конечно, очень здорово, но не стоит, наверное, с точки зрения практика, схему счетов и план счетов ломать, убирать и внедрять что-то другое. Хотя подобные мысли по отсутствию счетов у меня лично возникали, потому что, получается, мы в нашей высшей школе видим подход именно такой, нас таким образом обучали, и мы видим это на практике. А с другой стороны, есть другая точка зрения, эти международные стандарты (которые нам навязывают, как мы выяснили), но она тоже имеет право на существование. Поэтому, наверное, спор будет продолжаться.

**Исаков.** Когда я начинал заниматься бизнесом, то бухучет я изучал по журналу «Наука и жизнь». Они в свое время публиковали там в нескольких номерах методические материалы типа как для кооператоров.

**Шапошников.** Занимательная бухгалтерия, в общем.

**Исаков.** Да. И вот по этому журналу мы начинали деятельность. Тогда еще бухгалтеров как таковых в подавляющем большинстве кооперативов не было. И вот мы простые листы с набором используемых счетов, чуть ли не карандашом заполненные, сдавали в налоговую. И те принимали! Из опыта работы уже более серьезно: в среднем предприятии (в крупных я не работал никогда) баланс как инструмент внутреннего анализа не используется. Он просто делается по требованию закона, для нужд налогообложения, для банка и т. д.

**Шапошников.** Ну и для контрагентов отчетность.

**Исаков.** Реально по моему опыту контрагенты (кроме банков) никогда баланс не смотрят. Максимум могут попросить устав, чтобы убедиться, что ты вообще существуешь, а не придумал на ходу. Тем не менее в фирме, где я работал, был достаточно грамотный менеджмент. Основали ее достаточно крупные ученые – техники, физики, но не экономисты. Учет управленческий разрабатывали сами, вели сами, и я принимал в этом активное участие. Начиналось всегда с «шапки» таблицы: выбирались показатели, и вовсе не только стоимостные, т. е. что я хочу видеть вообще, для того чтобы управлять процессом. Потом это уточнялось, как-то сводилось, и вместе с бухгалтером разрабатывалась процедура, как эту таблицу потом наполнять информацией. Соответственно, и баланс управленческий какой-то у нас был, каждый месяц мы его сводили, правда, с опозданием в два месяца у нас реально получалось. Но он не был в той форме, в какой он предписан законом, это был свой баланс. Дело в том, что та структура баланса, которая сегодня при-

нята, она описывает какую-то очень идеализированную ситуацию. А на практике она не то что неприменима, она конкретизируется. Например, у нас в стране в мелком да и среднем бизнесе реально никогда не было уставных капиталов. Везде пишут 10 тысяч, и все. Этот бизнес начинался на коленке, с нуля. Поэтому целый большой раздел – ведение, там, расчетов с акционерами – просто не используется – не нужно. И многое другое не нужно.

С другой стороны, мы не могли придумать, как учитывать будущие расходы. Процентные платежи, налоги и т. п. ...

**Шапошников.** Они и называются так: расходы будущих периодов.

**Исаков.** Ну, это не совсем так. Как можно высчитать проценты, если не определен порядок и размер выплат долга? Они могут быть разные.

**Шапошников.** А это, кстати, одна из нерешенных проблем.

**Исаков.** Мне было очень интересно прочесть эту статью, но скорее как историю. А вот хотелось бы заглянуть в будущее.

**Донских.** Теперь слово для заключения Александру Арсеньевичу.

**Шапошников.** Коллеги, внимание. В русской культурной истории были две такие книги, которые оказали огромное на нее воздействие, причем в культурной истории. Первая книга была издана в 1830 году Эрастом Петровичем Перцовым, подарена им лично Пушкину – они были хорошо знакомы. Называлась эта книга «Искусство брать взятки». Фантастическая книга, она с тех пор ни разу не переиздавалась, ее можно получить только в ГПНТБ, в смысле увидеть в библиотеке. Там вроде как сатира, но это просто технология. Просто дать деньги в лапу – это примитивно, очевидно,

элементарно. А там описаны тысячи вариантов. Государю послал. Он благодарил: буду знать как.

А вторая книга издана в 1913 году, Петербург всё тот же, автор Унковский Николай Алексеевич. Она называлась (тоже до сих пор не переиздавалась) «Неясность законодательства как общественное бедствие», где блестяще все расписано. Уже была конституция, первое море законов. Он писал, что неясность законов порождает толкователей законов. В балансоведении есть целый раздел «герменевтика», на котором наживается огромное количество толкователей. Что образец в России? Сидит целая армия бухгалтеров, в частности, поступают в центральную налоговую и растолковывают про НДС, про доход – и поехало. Взахлеб! А надо писать законы, как алгоритмы: вот шаг, вот второй, третий, чтобы не надо было никому ничего разъяснять. Бухгалтерский учет, к сожалению, к этому не пришел. Этого до сих пор нет ни в МСФО, ни в наших РСБУ, российских стандартах. Надежда, что это только начало. Многие вещи у нас сейчас по закону возможны. Уже в новом варианте закона о бухгалтерском учете прямо было написано, что бухгалтер может отступать от любых законов по образу и подобию американскому. В Америке есть та-

кая поговорка, появившаяся сто лет назад: мнение бухгалтера старше конституции. Потому что он преследует цели сделать отчет прозрачным. Папа Франциск произнес слово «транспарентность»: вы должны приложить все силы, чтобы отчетность была прозрачной, чтобы не было никаких вопросов, чтобы каждый пользователь понимал ситуацию. А такого пока нигде сейчас нет – ни у нас, ни у них. Надеюсь, что сегодняшние шаги этому поспособствуют. Я благодарен, столько народу сегодня пришло.

**Руди.** Я прошу прощения, хотел бы добавить: они не программисты. Программист программу написал, если она неправильная, то не будет работать. А они же не проверяют.

**Донских.** Если бы программисты взяли, было бы еще хуже. Совершенно точно. Они руководствуются принципом: я вам дам не то, что вы хотите, а то, что вам нужно. Наше государство делает то же самое.

**Шапошников.** Великий Кейнс не был ни программистом, ни математиком. Но вычисляя, причем его умные советы позволили за пять лет выйти из немыслимого американского кризиса.

**Паньков.** Говорили, что самые лучшие бухгалтера, когда приходилось людям выживать, получались из выпускников НГТУ.

Заочным участникам круглого стола были предложены следующие вопросы:

1. *Надо ли выделить в ГК РФ балансовое право?*

2. *В связи с социальной ориентацией бюджета надо ли в активе баланса выделять социальный капитал?*

Публикуются их ответы и комментарии.

**Новиков Александр Владимирович,** д-р экон. наук, профессор, и.о. ректора НГУЭУ, член редколлегии журнала «Идеи и идеалы».

Проблема учета доходов и расходов как хозяйствующего субъекта, так и отдельного домохозяйства является актуальной на протяжении многих веков. При кажущей-

ся простоте постановки проблемы – надо свести доходы и расходы – технология или, используя современный термин, инструментарий сведения доходов и расходов, имеют различные варианты, каждый из которых характеризуется своими особенностями.

Достоинством авторского подхода является ретроспективный анализ принципов и подходов построения баланса как совокупности статей на определенный период времени. Обсуждаемая проблема – собственно предназначение статей баланса с позиций прихода и выбытия, актива и пассива, дебета и кредита. То есть с позиций анализа группировок статей для определенных целей. Соответствующие цели определяются направленностью экономики, например, с позиций формирования рыночных отношений или, напротив, формирования административной экономической системы. Поэтому интересным и очень актуальным анализом является сопоставление немецкой, французской, американской школ бухгалтерского учета и выявление причин и последствий отхода советской бухгалтерской школы от имеющихся в экономической науке зарубежных школ бухгалтерского учета.

Говоря о тотальном балансе, А.А. Шапошников приводит его структуру и обращает внимание на такой раздел актива, как социальный капитал. Как известно, в современной экономической литературе придается большое значение проблеме учета капитала, основанного на нематериальных активах. Только относительно недавно осязаемые нематериальные активы стали появляться в балансе российских компаний. А неосязаемые нематериальные активы часто просто не учитываются. Хотя уже появились пионерные исследования, позволяющие

учесть стоимость неосязаемых нематериальных активов, а значит, поставить эти нематериальные активы на баланс компании. Так, например, под моим руководством была защищена диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по оценке стоимости трансферной сделки как специфического нематериального актива спортивной организации. Таким образом, появляются работы, позволяющие получать количественные оценки элементов слабо структурированных нематериальных активов, а значит, в перспективе и оценки стоимости социального капитала, и его отдельных элементов. С этих позиций следует обсудить возможность выделения социального капитала в балансе компании.

**Ивашкевич Виталий Борисович**, д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой управленческого учета и контроллинга Казанского государственного финансово-экономического института.

1. Выделить социальный капитал в активе баланса при существующих в настоящее время правилах его составления не представляется возможным по следующим причинам:

а) нет законодательной и другой нормативной ясности в том, что включается в понятие «Социальный капитал»: только ли инвестиции на социальное развитие хозяйствующего субъекта или плюс социальные выплаты (фактические и ожидаемые, резервируемые);

б) капитал по теории бухгалтерского учета отражается в пассиве баланса. Каким образом его можно показать в активе? В любом случае на противоположной стороне бухгалтерского баланса и (или) денежных средств, способных или призванных приносить добавочную стоимость, должна быть статья контр-актива или контр-пассива, т. е. либо

источника средств социального капитала, либо его размещения. Как его измерить, если цель вложений в социальное развитие – воспроизводство члена трудового коллектива, т. е. здоровье, трудоспособность, желание работать на этом предприятии?

2. Вряд ли стоит выделять в ГК РФ как обособленный вид права – балансовое право. По содержанию того, что предполагается в нем предусмотреть все это, в значительной степени можно предусмотреть в стандарте «Учетная политика».

**Ковалев Валерий Викторович**, д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета.

На два вопроса (*Нужно ли выделить в ГК РФ балансовое право? В связи с социальной ориентацией бюджета нужно ли в активе баланса выделять социальный капитал?*) можно ответить очень коротко: нет.

Мои аргументы.

1. Одной из ключевых проблем в современной российской экономике является проблема терминологической неупорядоченности. Зачастую мы пользуемся словами, понятиями и категориями, которые, по словам французских философов-картезианцев А. Арно и П. Николя, «один понимает так, а другой – иначе». Что такое «социальный капитал», как он соотносится, например, с понятием «человеческий капитал»? Это, по справедливому замечанию ряда ученых, довольно многозначная категория (наиболее общее и быстрое, хотя и поверхностное представление о ней и сопутствующих дискуссиях можно найти хотя бы в Интернете). Из приводимых обсуждений с очевидностью вытекает, что это понятие туманно само по себе, невянятно определено, трудно измеримо и вообще спорно в смысле очевидности отнесения его к некоей форме ка-

питала. Так, если под социальным капиталом понимать «концепцию социальных сетей в обществе и взаимосвязей между ними, которые могут выступать ресурсом получения выгод», то подобная категория не только неисчислима, но и вряд ли уместна в балансе фирмы. Если хочется приводить в отчетности какие-то абстрактные категории и их «выдающиеся» значения – пожалуйста, это можно делать в приложениях к отчетности. Засорять баланс без нужды не нужно.

2. Привычка жонглирования терминами сложилась уже давно. Вспомните, например, о концепциях капитала, о гудвилле, о гиперинфляции, о всевозможных надуманных классификациях риска и мантрах о необходимости его учета при принятии управленческих решений и т. д. Правда, чаще всего дальше лозунгов дело не движется, потому что одно дело – провозгласить лозунг, а другое – реализовать его фактически. В частности, в отношении риска нужно как минимум иметь четкое представление о трех моментах: 1) об алгоритме оценки; 2) о надежном информационном обеспечении алгоритма; 3) о рекомендациях по управлению риском.

3. То же самое относится и к понятию «балансовое право». Например, в советское время активно использовалось понятие «балансовая прибыль», под которой понимали (да и до сих пор понимают!) прибыль отчетного периода. Подобная трактовка имела основание для существования, поскольку был продолжительный период в составлении и представлении отчетности, когда в балансе прибыль отчетного периода действительно демонстрировали. А если взять текущую ситуацию!? В балансе представлена лишь прибыль нераспределенная, т. е. не изъятая собственниками и не раскасированная по фондам и резервам.

4. Нужно ли засорять право новыми категориями? Печальный опыт в этом направлении в России уже имеется. Вспомним о поспешном введении в область права категории «лизинг», хотя по большому счету без нее вполне можно обойтись с помощью категорий «право собственности» и «аренда». То же самое относится к непродуманному введению понятия «деловая репутация» как аналога (якобы!) категории *goodwill*.

5. Безусловно, нужно с уважением относиться к мыслям и идеям наших знаменитых предшественников, разрабатывавших теорию бухгалтерского учета (я имею в виду в данном случае идею В. Ле-Кутра о «конституции баланса»), но вряд ли следует принимать их за абсолютную истину. Идея о том, чтобы совмещать в балансе статический и динамический аспекты (ресурсы, капитал, обязательства, доходы и расходы), с позиции сегодняшнего дня не является какой-то революционной – она реализована в виде двух основных отчетных форм – баланса и отчета о финансовых результатах. Можно данные отчета включить в баланс? Конечно можно. Только вот зачем? Кроме того, говоря о «конституции баланса», его «основном законе», Ле-Кутр не имел в виду правовой контекст, поэтому увязывать «Ле-Кутровскую конституцию» с ГК РФ просто неуместно.

6. Справедливости ради замечу, что проблема совершенствования отчетности, в том числе и в плане наполнения ее индикаторами нефинансовой природы, актуальна. Подробнее о ней см. работы: *Ковалев В.В.* К дискуссии о новых моделях корпоративной отчетности // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2014. № 5. С. 18–26 ([http://www.ipbr.org/assets/documents/issues/vestnik/vestnik\\_2014\\_05.pdf](http://www.ipbr.org/assets/documents/issues/vestnik/vestnik_2014_05.pdf)); *Ковалев В.В.* О новых моделях корпоративной отчетности (обзор материалов Форума по отчетности бизнеса и экономическому развитию) // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2014. Вып. 3. С. 91–113 ([http://www.econ.spbu.ru/faculty/vestnik\\_st\\_petersburg\\_state\\_university\\_series\\_economics/archive/2014/n3/](http://www.econ.spbu.ru/faculty/vestnik_st_petersburg_state_university_series_economics/archive/2014/n3/))

**Баранов Павел Петрович**, д-р экон. наук, доктор финансов Всемирного технологического университета ЮНЕСКО, профессор кафедры финансов, учета и аудита Сибирского государственного индустриального университета г. Новокузнецка.

Одна из ключевых причин турбулентности современной экономики кроется в разрастающемся «разрыве ожиданий» создателей и пользователей бухгалтерской отчетности в отношении ее важнейшей характеристики – достоверности содержащихся в ней данных. Разрыв ожиданий (*expectationsgap*) – термин, введенный в экономический лексикон основателем голландской школы бухгалтерского учета Теодором Лимпергом в 1926 г. Этим термином учёный характеризовал объективно существующую асимметричность представлений субъектов рынка о потенциале бухгалтерской отчетности как информационной основы принятия экономических и управленческих решений, подчеркивая при этом важность приложения усилий общества если не к ликвидации, то к сокращению этого разрыва. Теория тотального баланса Вальтера Ле-Кутра, построенная на использовании и развитии таких базовых категорий, как конституция и ситуация баланса, безусловно, созвучна идеям Лимперга. Более того, в своем труде «Основы балансоведения» Ле-Кутр подчеркнул совершенно разное значение баланса для различных лиц: руководителя, собственника,

кредиторов, общества в целом, то есть он указал, что баланс надо строить и понимать с точки зрения его адресата. По существу конституция баланса Ле-Кутра выражает смысл современной концепции достоверности бухгалтерской отчетности – концепции достоверного и добросовестного взгляда, которая в целях сокращения вышеупомянутого разрыва ожиданий нашла свое отражение во многих национальных законодательных документах и международных регулятивах экономических и институциональных отношений. В числе таких документов – британский Акт о компаниях (с 1842 г.), Коммерческий кодекс Германии, многочисленные директивы ЕС, северо- и южноамериканские, а также австралийские законы, регулирующие деятельность корпораций. На сегодняшний день конституция баланса, в сжатом или развернутом виде характеризующая требования, предъявляемые обществом к информативности и достоверности бухгалтерской отчетности, присутствует в гражданском законодательстве большинства развитых стран. На этом фоне Россия, в правовом поле которой концепция достоверности отчетности промелькнула и погасла, как осенний метеор (внезапно исчезнув из текста единственного упоминавшего о ней закона «Об аудиторской деятельности» в 2008 г.), безусловно должна придать бухгалтерской отчетности «конституционный» статус, раскрыв принципиально важные положения Концепции достоверного и добросовестного взгляда в Гражданском кодексе и ключевых нормах гражданского права.

**Максимова Галина Васильевна**, д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Байкальского государственного университета экономики и права, г. Иркутск.

1. Теорией бухгалтерского учета всегда факты хозяйственной жизни и процессы рассматриваются в единстве экономического содержания и юридического обоснования, что сказывается на интерпретации бухгалтерского баланса.

Юридические теории описывают состояние и принадлежность имущества или смену прав и обязательств, т. е. отношения, которые возникают в процессе финансово-хозяйственной деятельности компаний между собственником, менеджментом, работниками компании и контрагентом. При этом экономическое содержание, используя счета и двойную запись как метод учета, фиксирует момент перехода права собственности, владения, ответственности и исполнения. Все факты хозяйственной жизни и процессы подлежат обязательному документированию, подчеркивая их юридическую доказательность и ответственность. Наличие логической противоречивости в построении бухгалтерского баланса, различных задач, которые он должен решать, и противоречивые интересы участников хозяйственных процессов, отраженные в балансе, как отмечал профессор Я.В. Соколов, позволяют экономическому и юридическому направлениям в бухгалтерском учете существовать в единстве и постоянном противоречии за главенствующую роль. Выделение в ГК РФ балансового права в условиях нестабильности экономического развития страны позволило бы повысить роль юридической составляющей бухгалтерского учета и усилить его контрольную функцию за сохранностью имущества, рациональному использованию ресурсов, за социальным и экологическим использованием результатов финансово-хозяйственной деятельности компаний. При этом не умаляется роль экономи-

ческого содержания бухгалтерского учета при формировании информации, необходимой для решения управленческих задач компаний, соотнося интересы государства и собственников.

2. Считаю, что при социальной ориентации бюджета бухгалтерский баланс «утяжелить» дополнительными показателями нерационально. Если даже компания участвует в решении социальных программ, то финансирование с согласия собственника будет осуществляться за счет собственных источников или специально выделенных средств, а разъяснения будут даны в пояснительной аналитической записке к отчетности.

**Санникова Инна Николаевна**, д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Алтайского государственного университета, г. Барнаул.

1. На сегодняшний день продолжается спонтанность и бессистемность в деле правового регулирования общественных отношений, связанных с бухгалтерским учетом. Сложность проблемы заключается в том, что на базе бухгалтерского учета строится защита частных и общественных интересов, осуществляется обеспечение имущественных интересов различных субъектов общества.

Так, бухгалтерский учет обеспечивает частные имущественные интересы организации; частные имущественные интересы акционеров (учредителей), инвесторов, кредиторов, контрагентов; имущественные интересы государства.

Особенностью правовой регламентации бухгалтерского учета следует считать необходимость обеспечения не только частных имущественных интересов конкретных пользователей отчетности, но и

имущественных интересов неограниченного круга лиц потенциальных инвесторов и контрагентов, потенциальных пользователей информации. В данном случае бухгалтерский учет призван обеспечить публичный интерес.

При создании учетной информации и формировании отчетности подразумевается, что все заинтересованные пользователи обеспечиваются информацией о финансовом состоянии экономического субъекта, тем самым результат бухгалтерской работы соответствует признаку публичности, отсутствие которого привело бы к невозможности, с одной стороны, реализовать частные интересы, а с другой – обеспечить нормальное развитие общества в целом.

Обеспечивая информационные запросы пользователей, организация обязана составлять и представлять отчетную информацию, сформированную в соответствии с учетными нормами, а пользователи информации, включая и государство, имеют права требования выполнения этих обязанностей. Здесь мы можем наблюдать специфику: возникающая правовая связь носит абсолютный характер. Основная отличительная особенность правоотношений – это наличие абсолютной обязанности – обязанности перед неопределенным кругом субъектов. Данная обязанность выражается не в запрете, а в позитивном обязывании – обязанности совершать определенные действия по представлению финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от административно-правовых отношений, где права требования выполнения обязанностей принадлежат государству, в данных специфических правоотношениях права требования возникают, существуют и реали-



зуются у неопределенного круга лиц, потенциально являющихся пользователями отчетной информации.

К настоящему моменту в современной юридической науке не сложилось единого представления о месте и роли учетных норм в общей системе права. На первый взгляд законодательство, посвященное бухгалтерскому учету, должно быть отнесено к финансовому праву, так как учет обслуживает финансовые отношения. Однако, большинство юристов, занимающихся проблемами определения предмета финансового права, подчеркивают исключительную публичность рассматриваемой отрасли.

Считаем, сложный характер взаимопереплетения частных и публичных интересов не дает возможности ставить вопрос об отнесении учетных норм строго только к одной традиционной отрасли права. «Учетные нормы» содержатся в гражданском и налоговом законодательстве, а также в специальном учетном законодательстве, а следовательно, носят комплексный характер.

В целом «бухгалтерское законодательство» можно отнести к комплексному законодательству, так как оно включает нормы нескольких общепризнанных отраслей права, которые регулируют по своему содержанию отношения, составляющие относительно самостоятельную сферу общественной жизни.

Соответственно предмету избирается и метод правового регулирования рассматриваемых отношений. Для регулирования хозяйственной деятельности используются императивные приемы воздействия, например, для налоговых отношений и диспозитивные — для гражданско-правовых отношений. Так как бухгалтерский учет

является инструментом отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта, то для обеспечения публичного интереса, по мнению юристов, необходимо применять императивное правовое регулирование. Тем не менее признается, что в действующем учетном законодательстве применяются и юридические дозволения, например, в части формирования учетной политики организаций. Использование таких дозволений придает учетным отношениям определенный диспозитивный характер.

Включение частноправовых норм о предпринимательстве в ГК РФ привело к исключительно гражданской трактовке правосубъектности субъектов предпринимательства без учета их участия в отношениях, связанных с регулированием хозяйственной деятельности, которые гражданским законодательством не охватываются.

Рассматривая опыт регламентации учетных норм в странах континентальной Европы (странах романо-германского права), следует отметить традиционную приверженность к наличию специфической комплексной отрасли права. Кроме того, в мировой практике по отношению к правилам гражданского права нормы предпринимательского (торгового, коммерческого) права считаются специальными, т. е. к коммерческим отношениям они подлежат применению в первую очередь и имеют приоритет, когда возникают противоречия с гражданско-правовыми нормами.

В связи с вышесказанным считаем, что целесообразно выделение специфической отрасли права (торгового, коммерческого кодекса) либо, по крайней мере, выделение в рамках ГК специфического балансового права.

2. Современная корпоративная отчетность включает в себя разнообразную дополнительную информацию, в том числе и нефинансового характера, раскрывающую социальные аспекты деятельности. Цель такого расширения финансовой информации до уровня корпоративной отчетности – показать социальную ответственность бизнеса, дать потенциальным инвесторам определенные гарантии надежности партнерства. Действительно, если субъект экономической деятельности осуществляет социальные проекты, вкладывает определенные средства в развитие социальной инфраструктуры, то это означает одно: данный субъект пришел на рынок всерьез и надолго.

В то же время практически нереально соотносить дополнительную информацию в корпоративной отчетности с финансовыми показателями, представленными в финансовой отчетности. В соответствии с МСФО активы баланса должны быть отражены в виде ресурсов, используемых для получения экономической выгоды, связь социального капитала с получением экономической выгоды весьма опосредованна и неочевидна. В практике отечественного бухгалтерского учета преобладающим остается имущественный, а не ресурсный подход построения бухгалтерского баланса, то есть де-факто не работает требуемый принцип приоритета экономического содержания над формой.

Выделение социального капитала в противовес ресурсной концепции построения бухгалтерского баланса позволило бы усилить аналитические возможности построения сбалансированной системы показателей, показать связь имеющихся возможностей и результатов: социальный капитал – нефинансовые со-

циальные показатели деятельности, что в итоге могло бы дополнить традиционные системы сбалансированных показателей блоком «Социальная активность (деятельность)».

Таким образом, для выделения в балансе социального капитала должна быть признана теоретическая позиция наличия экономической выгоды от социальных активов либо необходимо осуществить отказ от ресурсной концепции построения баланса в пользу имущественной, что противоречит МСФО.

В качестве компромиссного варианта можно предусмотреть обязательность раскрытия информации о стоимости и структуре социальных активов в приложениях к бухгалтерскому балансу.

Связи с социальной ориентацией бюджета, на наш взгляд, данная проблема не имеет, поскольку она относится к проблемам другого уровня – уровня информативности финансовой и корпоративной отчетности для принятия решений внешними пользователями информации. С точки зрения логики построения бюджета целесообразно говорить о статистической отчетности.

**Тарасова Галина Михайловна**, д-р экон. наук, профессор, зав. кафедрой банковского дела Новосибирского государственного университета экономики и управления.

Рассматривая идею профессора А.А. Шапошникова о выделении в ГК РФ балансового права, следует поддержать. Правовая основа ведущего финансового документа деятельности фирмы позволит повысить достоверность, а также объективность финансовых, кредитных операций не только в разрезе одного субъекта, но и в масштабах всей страны.

В последнее время Правительство РФ уделяет достаточно много внимания социальной направленности частного бизнеса.

И в этом направлении я поддерживаю идею А.А. Шапошникова о выделении в структуре актива баланса статьи «Социальный капитал». Последнее будет показывать влияние частного капитала на развитие социальных программ в обществе.

**Кизь Владимир Владимирович**, канд. экон. наук, генеральный директор ЗАО «Консультационная группа “Баланс”», г. Новосибирск.

Регулирование бухгалтерского учета на уровне законодательных норм – это общепринятая практика в современных странах мира. Конечно, где-то больше, где-то меньше, и поэтому резонен вопрос о точке, с которой регулирование учета имеет право называться «балансовым правом». Достаточно ли для этого наличия Закона «О бухгалтерском учете» или требуется более глобаль-

ный подход к данному вопросу? В нашей стране закон есть, но традиционно эта сфера правоотношений входит в состав финансового права. Поэтому мне видится данная проблематика скорее в том, насколько глубоко следует законодательно регулировать бухгалтерский учет, прописывая базовые определения на уровне норм, а не в том, имеет ли балансовое право возможность для его кристаллизации из финансового. В нашем законе нет указаний, что актив равен пассиву. Но, несмотря на это, все бухгалтеры знают данное правило и применяют как аксиому. Как правило, формирование отрасли права является просто «оформлением» уже сложившихся правоотношений. Форсировать события по балансовому праву не хочется, так как парадигма саморегулирования, присущая бухгалтерскому учету на современном этапе, на мой взгляд, входит в противоречие с основными принципами балансового права.