

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

С. Н. Карельская¹

канд. экон. наук, ст. преподаватель кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

Е. И. Зуга²

ассистент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПАРАДИГМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РАБОТАХ Я. В. СОКОЛОВА

Введение

Ярослав Вячеславович Соколов (1938—2010) — одна из самых заметных персон, повлиявших на развитие теории и практики бухгалтерского учета в России в конце XX — начале XXI в. Основными направлениями деятельности профессора Соколова были теория бухгалтерского учета и история его развития. В области теории бухгалтерского учета Я. В. Соколов считается основателем направления в российской экономической науке, освещающего методы создания количественной информации о хозяйствующих субъектах, которое сегодня называют школой Я. В. Соколова (Пятов, 2011, с. 122). История бухгалтерского учета интересовала профессора Я. В. Соколова на протяжении всей жизни. Его труды в этой области в разное время были изданы на китайском, болгарском, английском, немецком, украинском и итальянском языках и получили мировое признание. Именно в рамках изучения истории развития бухгалтерского учета он первым в России стал рассматривать историю учета как смену его парадигм.

Говоря о парадигмах бухгалтерского учета, Я. В. Соколов использовал понятие «парадигма»³ в его общем понимании философией науки, впервые определенном философом-позитивистом Г. Бергманом (1906—1987) и получившим широкое распространение благодаря работе Т. Куна (1922—1996) «Структура научных революций» (1962), согласно которой развитие науки предполагает чередование периодов конкурентной борьбы между различными научными сообществами и этапов, предполагающих систематизацию теорий, уточнение понятий, совершенствование техники (периодов нормальной науки).

Зарубежные исследования парадигм бухгалтерского учета

Впервые положения теории Т. Куна к бухгалтерскому учету применил Р. Дж. Чамберс (1917—1999) в 1966 г. Он показал кризисное состояние бухгалтерского учета в соответствии с моделью развития науки Т. Куна, подтверждая эту точку зре-

¹ Эл. адрес: SNKarelskaya@mail.ru

² Эл. адрес: ekaterinazuga@mail.ru

³ Термин «парадигма» (paradigma) греческого происхождения, в переводе означает пример или образец (Новейший философский словарь, 1998, с. 193).

ния наличием в учете нескольких методов оценки активов и различием понятий доходов (Легенчук, 2008, с. 289). Одновременно с Чамберсом в 1966 г. Р. Р. Стерлинг (род. 1931) стал утверждать в соответствии с теорией Куна, что новая теория в учете возникает в результате накопления аномалий в старой. Однако первым, кто использовал теорию научных революций для объяснения развития бухгалтерского учета, был М. К. Уэллс (род. 1936). В 1976 г. увидело свет его описание периодов «нормальной науки» и «кризиса» в развитии американской теории учета. Вслед за ними о парадигмах бухгалтерского учета стали писать и другие авторы: Дж. Баттеруорт, В. Бжезин, П. Войтович, М. Глаутье, Д. Гоувс, М. Добия, Т. Жанжан, М. Х. Кабир, Б. Е. Кашинг, А. Г. Коэненберг, Р. Маттессич, Ф. Митчелл, В. Новак, Г. Норреклит, Л. Норреклит, С. Рамирес, А. Ревинкель, А. Риан-Белкаой, А. Шихта, Р. Эллиот и др. Любопытно, что каждый из них представил свою систему парадигм бухгалтерского учета. Вместе с тем всех этих авторов объединяет одно: парадигмы учета в их работах трактуются в контексте исторических этапов развития науки. Главное отличие в подходах названных ученых состоит в том, что часть из них в полном соответствии с теорией Куна предполагает последовательную смену и сосуществование парадигм (М. К. Уэллс; Р. Маттессич; А. Белкаои; Дж. Баттеруорт; Дж. Баттеруорт, Х. Фальк; Р. Эллиот; В. Кам; М. Х. Кабир; Г. Норреклит, Н. Норреклит, Ф. Митчелл; В. Новак; В. Бжезин; Н. М. Малюга), в то время как остальные (М. Глаутье; Д. Гоувс, А. Ревинкель; М. П. Войнаренко, О. К. Леонтович) в противоречие с основными положениями теории научных революций — только последовательную смену.

Практически одновременно с возникновением интереса к теории научных революций Куна у западных ученых в России начал формироваться свой взгляд на возможность применения термина «парадигма» в бухгалтерском учете.

Введение в российскую теорию бухгалтерского учета понятия «парадигма»

В России понятие «парадигма» в теории бухгалтерского учета впервые появилось в книге «Введение в теорию бухгалтерского учета» (1979) Я. В. Соколова и В. Ф. Палия, в которой были рассмотрены существующие подходы к классификации этапов развития хозяйственного учета, предложенные Ф. В. Езерским, Д. Б. Стернинсоном и А. Хаарой. По мнению Соколова и Палия, главным пороком рассматриваемых ими взглядов на периодизацию развития учета являлось то, что «многие явления, которые возникли одновременно, развивались параллельно, длительное время и независимо друг от друга сосуществовали, рассматриваются как предшествующие друг другу» (Палий, Соколов, 1979, с. 23). Это, утверждали Палий и Соколов, не позволяло выявить в развитии бухгалтерского учета «убедительную картину эволюции учетных идей» (Там же). Для решения поставленной задачи Я. В. Соколов и В. Ф. Палий предложили использовать теорию смены парадигм Т. Куна. При этом термин «парадигма» они определили вслед за автором «Структуры научных революций» как «совокупность убеждений, ценностей, технических средств и т. д., которая характерна для членов данного сообщества»¹ (Палий, Соколов, 1979, с. 23).

Описания процесса смены парадигм и классификацию парадигм бухгалтерского учета авторы книги «Введение в теорию бухгалтерского учета» не привели. Они лишь уточнили, что теоретические концепции бухгалтерского учета су-

¹ В своих работах термин «парадигма» Т. Кун обычно использовал в двух смыслах. Первый, раскрывающий содержание, использовали в своей работе Я. В. Соколов и В. Ф. Палий, второй обозначал один из структурных элементов теории смены парадигм или научных революций (Кун, 2003, с. 225, 233—234).

ществуют только в рамках парадигмы двойной бухгалтерии как наиболее сложной из всех (Палий, Соколов, 1979, с. 23—24). Данное пояснение позволяет сделать несколько выводов. Во-первых, в истории бухгалтерского учета авторы выделяли более чем одну парадигму. Во-вторых, они назвали в качестве одной из парадигм учета — парадигму двойной записи. В-третьих, парадигма двойной записи была определена как самая сложная среди всех парадигм бухгалтерского учета. В-четвертых, «для понимания других, более простых парадигм учета необходимо исходить из понимания самой сложной» (Палий, Соколов, 1979, с. 24).

В последующих, уже самостоятельных работах Я. В. Соколов подробно изложил теорию смены и сосуществования парадигм бухгалтерского учета. Впервые положения этой теории он сформулировал в 1985 г. в книге «История развития бухгалтерского учета». Позже он их уточнял, дорабатывал, конкретизировал. Это можно увидеть при анализе изменения определения понятия «парадигма», даваемого Я. В. Соколовым.

Эволюция определения термина «парадигма» в работах Я. В. Соколова

Как было отмечено выше, первое определение понятия «парадигма», встречающееся в работах Я. В. Соколова, полностью повторяло трактовку этого понятия Т. Куна, согласно которому парадигма — это «совокупность убеждений, ценностей, технических средств и т. д., которая характерна для членов данного сообщества» (Палий, Соколов, 1979, с. 23).

В книге «История развития бухгалтерского учета» Я. В. Соколов посвятил описанию теории парадигм бухгалтерского учета отдельный параграф «Три парадигмы учета», где впервые дал собственное определение термина «парадигма» как «совокупности убеждений, которые характерны для членов данного сообщества» (Соколов, 1985, с. 40). Важно отметить, что автор отказался от прямого цитирования Т. Куна и внес в первоначальное определение некоторые изменения. Он оставил прежней общую идею, но исключил из него перечисление «ценностей, технических средств и т. д.», следовавшие после слова «убеждений». Таким образом, автор попытался изменить определение понятия «парадигма» так, чтобы оно соответствовало созданной им теории смены парадигм бухгалтерского учета. Особенно интересен тот факт, что в этой книге Я. В. Соколов вообще ни разу не упомянул о создателе теории научных революций, а ограничился лишь оговоркой о том, что приводимое им определение «принято при изучении развития науки» (Соколов, 1985, с. 40).

Исключение из определения упоминания о технических средствах можно объяснить тем, что выделенные Я. В. Соколовым в истории развития бухгалтерского учета парадигмы не связывались автором ни с эволюцией технических средств, применяемых бухгалтерами, ни с техникой учета, т. е. с процедурой и конкретными бухгалтерскими регистрами и формами¹ учета. Вероятно, упоминание о ценностях было исключено из определения по тем же причинам. Согласно теории Куна ценности — это общие принципы, которыми руководствуются члены сообщества, но «в то же время применяют их по-разному» (Кун, 2003, с. 238). Они являются одним из основных структурных элементов парадигмы. Уточнение Куна о разном применении общих принципов не соответствовало положениям теории Я. В. Соколова, поскольку в рамках выделенных им учетных парадигм всеми членами сообщества применялись общие принципы.

¹ Форма учета, как правило, отождествляется со способами перенесения информации из одной учетной книги, ведомости в другие. Синонимы: счетоводная форма, системы учета (Медведев, 2011, с. 623).

В 1991 г. Я. В. Соколов вновь обратился к теории смены парадигм бухгалтерского учета. В книге «Очерки по истории бухгалтерского учета» он упомянул Т. Куна, но сделал это в очерке «Учет в США и англоязычных странах. XX в.», где впервые описал теорию смены учетных парадигм М. К. Уэллса (Соколов, 1991, с. 171—172). По мнению М. К. Уэллса, признаком классификации учетных парадигм «выступает не объект бухгалтерского учета, а субъект, т. е. бухгалтер» (цит. по: Терентьева, 2002, с. 29). Он не связывал выделение этапов эволюции учета или парадигм с изменением методологии бухгалтерского учета или его объекта, как это сделал Я. В. Соколов. Уэллс писал об изменении психологии бухгалтера. Люди, их интересы и психология всегда были в центре внимания в американской теории бухгалтерского учета. Это объясняет признание соотечественниками Уэллса и дальнейшее развитие его подхода к рассмотрению эволюции учета через смену парадигм, вызванную изменением психологии бухгалтеров. Изложению их взглядов Я. В. Соколов посвятил часть своего очерка.

О существовании значимых отличий англо-американской школы учета от европейской Я. В. Соколов написал еще в 1985 г. (Соколов, 1985, с. 234—242). Однако главную отличительную особенность он сформулировал только в книге 1991 г.: «для наших англоязычных коллег ... подлинная бухгалтерия предполагала прежде всего и главным образом изучение людей, работающих в бухгалтерии и на предприятии» (Соколов, 1991, с. 122). Появлению этого вывода предшествовала большая работа. Впервые по вопросу о психологических аспектах в бухгалтерском учете Я. В. Соколов выступил с докладом на международной научно-практической конференции, проводившейся в г. Варне в 1988 г. (Соколов, 1988, с. 269—285). Дальнейшее изучение англо-американской школы позволило ему многое уточнить. Продолжилось оно в 1989 г. на конференции, проведенной в Москве по инициативе Центра по транснациональным корпорациям при ООН, Минфина СССР и Торгово-промышленной палаты СССР и посвященной реформированию советского бухгалтерского учета. «По итогам конференции ее участниками были одобрены и приняты к реализации две ключевые, первоочередной важности идеи относительно возможной модернизации учета:

- 1) о начале работ по трансформации отечественной системы бухгалтерского учета и ее сближению с международно признанными практиками;
- 2) об организации международных обучающих программ для практиков, студентов и преподавателей бухгалтерского профиля» (Ковалев, 2011, с. 238).

Позже профессор Я. В. Соколов принимал активное участие в процессе воплощения этих идей в жизнь. Наиболее важной задачей было создание необходимой библиотеки для реализации учебных программ. Я. В. Соколов стал главным научным редактором переводов целой серии книг, составивших ее основу. Эта работа велась несколько лет. Первым ее результатом стала опубликованная в 1992 г. в издательстве «Финансы и статистика» книга Г. Мюллера, Х. Гернона, Г. Миика «Учет: международная перспектива». Во время работы над данным проектом Я. В. Соколов познакомился с начальником отдела по развитию предприятий Департамента по вопросам инвестиций, технологических процессов и развития предприятий Л. Раффинг (Lorraine T. Ruffing) и консультантом UN CTC (The United Nations Centre for Transnational Corporations), директором центра по развитию международного учета при Техасском университете в Далласе, профессором А. Энтховеном (Adolf J. H. Enthoven), с которыми у него установились «доверительные отношения» (Ковалев, 2011, с. 240).

Исследование идей англо-американской школы учета и взглядов ее представителей на развитие бухгалтерского учета, кардинально отличающихся от изложенных Я. В. Соколовым в 1985 г., вероятно привело к появлению сомнений в правильности предложенной им теории смены учетных парадигм и отказу от

ее подробного изложения. В книге 1991 г. Я. В. Соколов ограничился только упоминанием об этой теории. Более того, он в этой работе даже не дал определения термина «парадигма». Подтверждением такого предположения служит тот факт, что автор попытался найти новые основания для периодизации развития учета и посвятил этому отдельный очерк. По сравнению с первым опытом такого сравнительного анализа, представленном в упоминавшейся ранее книге 1979 г., Я. В. Соколов увеличил количество описанных классификаций этапов развития учета с трех до семнадцати, включив, кроме подходов Ф. В. Езерского, Д. Б. Стернинсона и А. Хаары, еще и К. Родбертуса, Дж. Чербони, Л. Сея, А. П. Рудановского, К. Лейерера, А. М. Галагана, Н. Стэки, Н. А. Стасея, Ж. Шарара-Руссо, Р. Обера, И. Джиннаи, М. В. Глаутьера, В. Т. Бакстера и В. Шу (Палий, Соколов, 1979, с. 22—23; Соколов, 1991, с. 10—18).

В очерке, повторяя положения книги 1979 г., профессор Я. В. Соколов отметил недостатки выделенных подходов, которые сводились к тому, что «нельзя построить периодизацию развития сложной системы, каковой является бухгалтерский учет, по какому-то одному основанию; нельзя представить эту работу как процесс непрерывно возрастающего знания, каждодневного творчества человеческого разума» (Соколов, 1991, с. 18—19). Но в отличие от предыдущей работы он не предложил использовать теорию Т. Куна для их преодоления, а выдвинул новый подход, заключающийся в периодизации развития бухгалтерского учета по нескольким основаниям: по характеру учетных носителей, по типу учетных регистров, по видам счетной техники, по организационной структуре, по целям ведения учета, по методологии, по составу счетов, по формам счетоводства, по отраслям народного хозяйства, по учету затрат, по интересам лиц, занятых в хозяйственном процессе, по смене научных доктрин (Соколов, 1991, с. 19—26). При описании одного из оснований периодизации — по методологии (шестое основание из двенадцати) — Я. В. Соколов в нескольких словах раскрыл суть собственной теории смены учетных парадигм (Соколов, 1991, с. 21—22). Тем самым он поставил теорию смены учетных парадигм в один ряд с другими подходами к периодизации истории бухгалтерского учета.

В 1996 г. вышла из печати монография профессора Соколова «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней», признанная наиболее полным исследованием истории учета на русском языке, ставшая основой для всех последующих работ в области учета в России и ряде других стран (В. Я. Соколов, 2011, с. 10). В нее автор включил главу «Периодизация развития бухгалтерского учета», где повторил описание классификаций этапов развития из книги 1991 г., дополнительно рассмотрев шесть новых подходов: Л. Герберта, А. Канцани, Д. Р. Эдвардса, Р. Маттессича, П. Лассека, Б. Коласа. Выводы по итогам сравнительного анализа автор оставил прежними (Соколов, 1991, с. 10—26; Соколов, 1996, с. 11—26).

В этой работе Я. В. Соколов значимо изменил подход к пониманию парадигм учета. В параграфе «Три парадигмы учета», основные положения которого впервые увидели свет в книге 1985 г., автор привел не одно, а два определения термина «парадигма». Одно из них полностью повторяло определение 1985 г. и характеризовало парадигму как «совокупность убеждений, которые характерны для членов данного сообщества» (Соколов, 1996, с. 63). По словам Я. В. Соколова, такое понимание парадигмы используется «при изучении развития науки» (там же). Второе определение приведено Я. В. Соколовым как применяемое в теории науки. Здесь парадигма — это «совокупность наиболее распространенных и разделяемых большинством заинтересованных лиц взглядов» (Соколов, 1996, с. 63). Новое определение парадигмы носило уже не общепарадигматический характер, а именно бухгалтерский. Я. В. Соколов, говоря о его теории науки, писал о науке о бухгалтерском учете. Это становится очевидным из анализа вне-

сенных в определение изменений. В новой версии говорилось уже не о «совокупности убеждений», а о «совокупности взглядов», которые не «характерны», а «распространены и разделяются большинством», и вместо «членов сообщества» речь идет о «заинтересованных лицах».

Последнее изменение наиболее ярко демонстрирует то, что Я. В. Соколов писал не просто о научной парадигме, а именно об учетной парадигме. Бухгалтерский учет является прежде всего деятельностью по созданию количественной информации для заинтересованных лиц, поэтому в определении употреблен именно данный термин вместо часто встречающегося у Куна «сообщества». Методология бухгалтерского учета формируется в ответ на те задачи, которые ставятся пользователями перед создателями бухгалтерской информации. Причем задачи в отдельных хозяйствующих субъектах индивидуальны. Парадигма же появляется только тогда, когда взгляды большинства на содержание этих задач и на подходы к их решению унифицируются, т. е. когда они «распространены и разделяются большинством». Важно подчеркнуть, что они могут разделяться не всеми без исключения, а именно большинством.

В замене в определении парадигмы Я. В. Соколова «совокупности взглядов» как «наиболее распространенных и разделяемых большинством заинтересованных лиц» на термин «взгляды» можно увидеть отсылку автора к основам англо-американской практики — общепринятым принципам бухгалтерского учета или стандартам (ГААП США). Эти стандарты, в отличие от нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет континентальной практики, определяют правила или принципы бухгалтерского учета, и их применение, в отличие от европейского подхода, не обязательно, а добровольно. «Стандарты, — как отметил Я. В. Соколов, — ...носили и до сих пор носят рекомендательный характер» и дальше «при использовании принципов надо исходить из того, что они должны быть добровольно приняты администрацией» (Соколов, 1996, с. 386, 390). Интерес Я. В. Соколова к стандартам и принципам бухгалтерского учета, а также истории их появления в практике очевиден. В анализируемой работе он посвятил их рассмотрению отдельный параграф «Теория бухгалтерского учета и ее связь с бухгалтерской практикой» (Соколов, 1996, с. 386—397).

Следует отметить, что, несмотря на существенное изменение определения термина «парадигма», в описании теории смены парадигм бухгалтерского учета в монографии 1996 г. Я. В. Соколов практически дословно повторил положения книги 1985 г. (Соколов, 1985, с. 40—44; Соколов, 1996, с. 63—65).

Почти десятилетие спустя, уже в XXI в., в книге 2004 г., написанной в соавторстве с В. Я. Соколовым, Я. В. Соколов дал новое определение парадигмы как «совокупности общепризнанных знаний» (Соколов, Соколов, 2004, с. 13). В новой версии изменилась характеристика взглядов с «распространенных и разделяемых большинством» на «общепризнанные». Кроме того, термин «взгляды» был заменен на понятие «знания», таким образом, в этой работе Я. В. Соколов вновь обратился к общефилософской трактовке понятия «парадигма». Важным отличием нового, данного Соколовым определения стало отсутствие в нем упоминания субъекта, которым в 1979 г. и 1985 г. вслед за Т. Куном признавалось «сообщество», а в 1996 г. «большинство заинтересованных лиц» (Палий, Соколов, 1979, с. 23; Соколов, 1985, с. 40). Возможно, это связано с тем, что оно приведено при описании теории Т. Куна, где говорилось о сообществе, но для характеристики парадигм бухгалтерского учета Я. В. Соколов посчитал более удачным использованный им ранее термин «заинтересованные лица».

Дословное повторение определения парадигмы в двух последовавших переизданиях этой книги (Соколов, Соколов, 2006, с. 13; Соколов, Соколов, 2009, с. 20), порядка его приведения и раскрытие теории смены учетных парадигм че-

рез отрывочное ее описание в разных главах позволяет предположить, что Я. В. Соколов наконец нашел свое, собственное определение парадигмы бухгалтерского учета.

О том, что профессор Я. В. Соколов не отказался от своей теории, свидетельствует опубликованная в 2008 г. в журнале «Бухучет в сельском хозяйстве» статья «Типы хозяйства и их влияние на организацию бухгалтерского учета», в которой он вновь уточнил понятие парадигмы и подробно изложил историю формирования, смены и сосуществования учетных парадигм.

Я. В. Соколов начал статью с определения парадигмы Т. Куна. Интересно, что в этой работе он привел не то определение автора теории научных революций, из которого долгие годы создавал свое толкование парадигмы, а другое: парадигма — это понятие, признаваемое всеми и «...которое в течение определенного времени дает модель постановки проблем и их решений научному сообществу» (Соколов, 2008, с. 35). Новое определение парадигмы Я. В. Соколов назвал упрощенным и охарактеризовал в нем парадигму как «те общие положения, в которые верит определенное сообщество людей» (там же). В последнюю редакцию автор возвратил важное понятие — сообщество, дополнив его характеристикой «определенное». Он отказался от использовавшегося в 1996 г. словосочетания «большинство заинтересованных лиц», тесно связанного с практикой бухгалтерского учета, впервые исключенного из определения еще в 2004 г. Замена понятия «общеизвестные знания» на нейтральный термин «общие положения» также позволило ослабить его явную связь с бухгалтерским учетом.

Таким образом Я. В. Соколов постоянно изменял толкование понятия «парадигма», пытаясь как бы приспособить определение Т. Куна к бухгалтерскому учету. Очевидно, что Я. В. Соколов искал «свое» определение парадигмы, соответствующее его теории смены парадигм бухгалтерского учета, и казалось, что нашел. Однако в последней работе, посвященной описанию этой теории, по какой-то причине отказался от него и ограничился нейтральной трактовкой этого понятия. Безусловно, изменение толкования термина «парадигма» у Я. В. Соколова каждый раз вызывало некоторые перемены в его теории смены парадигм бухгалтерского учета.

Классификации парадигм бухгалтерского учета и теория их смены Я. В. Соколова

Как было замечено ранее, впервые описание теории смены парадигм бухгалтерского учета Я. В. Соколовым было представлено в работе 1985 г. Автор выделил и подробно охарактеризовал три парадигмы в развитии бухгалтерского учета — униграфическую (простую), камеральную и диграфическую (двойную), описал процесс их появления и развития, уточнил временные рамки их доминирования.

До XIII в., по словам Я. В. Соколова, существовала единая *униграфическая* (простая) парадигма (Соколов, 1985, с. 41). В этой парадигме методология учета преследовала «одну цель: адекватно отразить существовавшие средства и расчеты между участниками хозяйственного оборота» (Там же). Для обеспечения ее реализации были выработаны следующие «приемы: счета, систематизирующие учитываемые объекты, инвентаризация, регистрирующая их, контокоррент и, наконец, смета. Контроль ее выполнения становится наряду с сохранностью частной собственности одной из главных задач учета» (Там же). Таким образом, Я. В. Соколов раскрыл в описании униграфической парадигмы процесс зарождения камеральной и диграфической парадигм.

«Камеральная — вторая парадигма — была, в сущности, частным случаем простой бухгалтерии и велась в тех хозяйствах, в которых фиксировалось только изменение сметы и кассы» (Соколов, 1985, с. 337).

Интересно, что подробной характеристики диграфической парадигмы Я. В. Соколов не дал. Он сообщил, что «диграфический учет родился из униграфического». При этом сделал оговорку, что «так кажется большинству исследователей. Однако И. Шер считал, что униграфический учет это сокращенный диграфический» (Соколов, 1985, с. 43). Далее следовали характеристики методологии именно диграфического учета, а не диграфической парадигмы. Рождение этого вида учета связывалось с моментом, когда возникли «два крыла (дебет, кредит), благодаря которым были созданы четкие процедурные правила и появилась возможность выявлять финансовые результаты прямо из учетных данных, не заглядывая в ящик с кассой или в текущий банковский счет» (Соколов, 1985, с. 58).

Таким образом, Я. В. Соколов описал методологические особенности трех парадигм. При этом автор подробно изложил процесс развития и смены только униграфической парадигмы, выделив в ее эволюции пять этапов: «1) инвентарный учет (фиксировались только остатки материальных ценностей); 2) контокоррент (учитывались только расчетные операции); 3) деньги (монета) выступали объектом учета; 4) деньги как объект учета слились с учетом расчетов; 5) деньги и контокоррент поглотили и учет инвентаря (это полная униграфическая парадигма — все счета ведутся в деньгах). И наконец, введение в систему счетов собственных средств означало конец униграфизма и торжество новой парадигмы» (Соколов, 1985, с. 43).

Причины развития этой парадигмы и появления новой Я. В. Соколов связывал с существованием следующих недостатков ее методов: «1) учет не был сведен в единую систему, его объекты были совокупностью, элементы которой не могли соизмеряться; 2) каждый объект, как правило, велся в тех учетных единицах, которые его определяли, например, хлеб, зерно учитывались только в натуральных единицах, касса — в денежных и т. д.; 3) если и встречались системы, объединяющие учетные объекты, то они представляли простую бухгалтерию, не имели ни счета собственника, ни результатных счетов; 4) выведение финансовых результатов из учетных записей без инвентаризации было невозможно. Все это заставляло наших предшественников искать чего-то лучшего, каких-то более убедительных, более действенных парадигм» (Соколов, 1985, с. 42).

Важно подчеркнуть, что в работе отсутствует аналогичное описание развития и смены двух других парадигм, нет в ней также и четкого определения основания для выделения названных трех парадигм. При их сравнении обнаруживается, что классификация объясняется не разницей в методологии записей на счетах, как это можно предположить при анализе униграфической и диграфической парадигм, в основе которых лежат простая и двойная записи, а расширением и изменением объектов учета. Это предположение подтверждается при рассмотрении характеристики камеральной парадигмы в сравнении с униграфической и диграфической. Объектами учета являются в униграфической — имущество и личные счета, в камеральной — касса и смета, в диграфической — имущество, личные счета и счета собственных средств.

Согласно хронологическому описанию Я. В. Соколова в XIV—XV вв. параллельно существовало три парадигмы: униграфическая, камеральная и диграфическая (Соколов, 1985, с. 42). А «история учета с XVI по первую половину XX столетия — это история диграфической парадигмы, ее роста внутреннего дробления на другие мелкие и частные парадигмы, ее болезни и медленного умирания» (Соколов, 1985, с. 44).

Однако все описанное ранее — это только частности, которые не позволяют увидеть (вуалируют) основное содержание теории парадигм бухгалтерского учета Я. В. Соколова. А ее суть заключается в следующем: «в бухгалтерии в одно и то же время может существовать сразу несколько парадигм и, кроме того, интеллектуальные предпосылки каждой учетной парадигмы порождаются как хозяйственной деятельностью и ее особенностями, так и психологическим складом бухгалтеров и воспитавшими их традициями» (Соколов, 1985, с. 340). Следовательно, теория Я. В. Соколова состоит не в смене трех методологических парадигм, отражающих конкретные объекты учета, а в изменении способов раскрытия информации, что подразумевает переход от наивного натурализма к учетному реализму. Именно этот подход полностью изложен Я. В. Соколовым. Эволюцию именно данных парадигм или концепций, как называл их автор, он описал в своей работе. Анализ униграфической, камеральной и диграфической парадигм только иллюстрирует развитие двух ключевых (главных) концепций.

Парадигма наивного натурализма основана на идее информационного воспроизведения хозяйственных процессов. «Каждому факту реальной экономической жизни противостоит информационный факт, последний является зеркальным отражением первого. Учет свободен от критики, недостатки, отражаемые в нем, не имеют к нему отношения. Поскольку различные факты измеряются в различных единицах, то в соответствии с концепцией последовательного натурализма регистрация осуществляется в тех же единицах измерения, в которых возникали сами факты. Абстрактные величины, даже такие важные, как прибыль, в учете не фигурируют» (Соколов, 1985, с. 43). Эта концепция наиболее полно применяется в рамках униграфической бухгалтерии, где учитываются конкретные ценности и обязательства.

В процессе развития концепции наивного натурализма были выявлены ее существенные недостатки, а именно: в ней «1) не раскрывается ни юридический, ни экономический смысл фактов хозяйственной жизни; 2) нет возможности обобщить различные факты, так как нет единого измерителя (на практике использовалось множество валют); 3) нет условий для расчета цели капиталистического предприятия — величины прибыли; 4) не было правил для автоматического контроля правильности регистрируемых сумм» (Соколов, 1985, с. 43—44). Несостоятельная парадигма была заменена парадигмой учетного реализма. Ее основные характеристики можно свести к следующим: в ней «заранее предполагается неполнота охвата фактов хозяйственной жизни и введение концептуальных, логически искусственных ограничений. Эти ограничения позволили выделить существенное из несущественного, заведомо исказить частное, чтобы полнее и точнее изобразить целое» (Соколов, 1985, с. 44). Переход к реализму вызвал замену натуралистической приблизительности на арифметическую точность, при этом последняя возрастала по мере осознания ее относительности. Эта концепция соответствует диграфической бухгалтерии, в рамках которой появляются абстрактные счета собственных средств, финансовых результатов и других счетов порядка и метода, как их называли Э. Леоте и А. Гильбо, т. е. бухгалтерские счета амортизации, делькредере, резервирования (по Соколову, 1985, с. 339). Период от появления первых абстрактных величин в учете до действительного перехода к парадигме реализма длился довольно долго. Он состоялся, когда учетные данные перестали зеркально воспроизводить хозяйственные процессы, и учет превратился «из орудия наблюдения фактов хозяйственной жизни в инструмент управления предприятием» (Соколов, 1985, с. 338).

В рамках этого подхода особым образом развивалась камеральная бухгалтерия, основное использование которой связано с необходимостью учета сметы.

Ее описанию Я. В. Соколов уделил мало внимания при рассмотрении теории смены парадигм бухгалтерского учета. Но изложенная им история развития учета позволяет сделать следующие выводы. Камеральная парадигма изначально нацелена на введение в нее условных величин, не имеющих связи с реальными экономическими фактами. Она зарождается при появлении учета кассы и переходит на следующий этап развития с введением в учет показателей сметы или плана. Соответственно, как только в рамках камерального учета начали отражать показатели сметы, эта парадигма перестала отвечать характеристикам натурализма и стала инструментом управления. Наибольшее развитие она получила в практике бюджетного учета. В советский период ее попытались соединить с коммерческим или патримональным учетом, когда стали учитывать плановые показатели. В зарубежной практике учета ее развитие связано с появлением таких методологических направлений, как стандарт-костс и нормативный учет, которые Я. В. Соколов назвал «качественным скачком в развитии бухгалтерского учета» (Соколов, 1985, с. 339). Из исследований эволюции учета известно, что они пока не имели особого успеха на практике, и это позволяет предположить, что период доминирования камеральной парадигмы учета еще не настал, но именно за ней будущее в развитии бухгалтерского учета.

Как отмечалось выше, полное описание теории парадигм учета без существенных изменений Я. В. Соколов включил в книгу 1996 г. Важные уточнения ее положений появились только в статье 2008 г. «Типы хозяйства и их влияние на организацию бухгалтерского учета». В этой работе Я. В. Соколов изменил состав парадигм, выделил не три, а четыре парадигмы учета: 1) натуралистический учет (измерение производится только в натуральных единицах, основной учетный прием — инвентаризация, искажения в учете могут быть связаны с тем, что одни и те же объекты учета могут оказаться разнесенными по разным рубрикам: основные средства, товары и т. д.); 2) камеральный учет (основной объект учета — смета и ее исполнение, центральный счет Кассы, через него идет исполнение сметы, искажения в учете — при трансформации натуральных измерителей в стоимостные); 3) патримональный (основная задача учета сводится к денежной оценке имущества хозяйствующих субъектов, имущество — капитал, создающий прибыль, под которой понимают прирост собственных средств, искажения в учете — из-за разности оценок); 4) двойная запись (цель — исчисление финансового результата, он получается разным: в одном случае — это разница в оценке прироста стоимости чистых активов, во втором — это разность между доходами и расходами) (Соколов, 2008, с. 35–43).

Несмотря на кажущиеся изменения теории в части описания методологических характеристик парадигм, ее суть осталась прежней. Перемены в наименовании и количестве выделенных парадигм, вероятно, связаны с новым взглядом на них — не с позиции эволюции учета, как это делалось в книгах по истории, а с позиции появления и развития разных типов хозяйств, о которых и написана статья. Автор описал процесс перехода от учета реального движения ценностей в натуралистической парадигме к возникновению «нового символического информационного потока» в реалистической парадигме, это движение отражающего, но воспроизводящего его «не абсолютно адекватно» (Соколов, 2008, с. 37).

Я. В. Соколов создал собственную теорию парадигм бухгалтерского учета, которая в настоящее время вошла в историю российской науки, и воспринимается многими учеными как единственно возможный вариант рассмотрения (изложения, анализа) истории учета. Ее положения либо принимают в качестве исходных и на их основе описывают развитие учета, либо вносят какие-то изменения, тем самым развивая теорию Я. В. Соколова.

Заключение

Подводя итоги, следует отметить, что в выделяемых Я. В. Соколовым парадигмах бухгалтерского учета можно увидеть два уровня обобщения этапов его развития.

Первый уровень описывает методологические парадигмы. Первоначально Я. В. Соколов выделил три парадигмы — униграфическую, камеральную, диграфическую, а позже уточнил классификацию и указал четыре парадигмы — натуралистическую, камеральную, патримональную, двойную.

Второй уровень состоит из содержательных парадигм, описание смены которых составляет основную идею Я. В. Соколова, раскрывающую процесс развития бухгалтерского учета как переход от натуралистической концепции к реалистической. Главный вывод, сделанный здесь автором, заключается в том, что «предмет бухгалтерского учета не дан, а задан» (Соколов, 1985, с. 339). Согласно Я. В. Соколову с переходом к парадигме реализма учет начинает подчиняться конкретным целям, связанным не с адекватным отражением хозяйственного процесса, а с необходимостью эффективного управления им (Соколов, 1985, с. 340).

Анализ теории смены парадигм бухгалтерского учета Я. В. Соколова не позволяет сделать однозначных выводов относительно будущего бухгалтерского учета. Однако, исходя из ее положений, можно предположить, что перспективы бухгалтерии связаны с развитием той методологической парадигмы, в истории существования которой пока еще не было периода доминирования — камеральной. Эта учетная парадигма обладает наибольшим потенциалом развития в сторону повышения информационных возможностей формирования количественной информации, необходимой для эффективного управления хозяйственными процессами.

Я. В. Соколов много внимания уделял методологии бухгалтерского учета. При этом он постоянно думал о будущем, о чем написал в своей последней книге: «Мы живем в сложное время: старая великая бухгалтерия медленно умирает. Ей на смену стремительно идет более реалистическая творческая бухгалтерия завтрашнего дня. Пока мы еще живем представлениями, которые господствовали пять долгих веков, и лучи заходящего солнца еще освещают нашу эпоху и наши дни. Но свет тускнеет. И в полутьме наступающих сумерек нам все труднее находить правильный путь. Тьма поглощает нас. Но в конце пути, в конце туннеля уже мерцает свет. И мы знаем: мы выйдем из тупика. Все будет хорошо» (Соколов, 2010, с. 213).

Источники

Ковалев В. В. О некоторых критических выступлениях против двойной бухгалтерии // Вестник СПбГУ. Сер. 5. «Экономика». 2004. № 4. С. 136—145.

Ковалев В. В. Я. В. Соколов и новации в бухгалтерском образовании // In *memoiam*. Ярослав Вячеславович Соколов (1938—2010) / сост. И. И. Елисеева, А. Л. Дмитриев. СПб., 2011. С. 237—245.

Кун Т. Структура научных революций. М., 2003.

Медведев М. Ю. Бухгалтерский академический словарь. М., 2011.

Новейший философский словарь / сост. А. А. Грицанов. Минск, 1998.

Палий В. Ф., Соколов Я. В. Введение в теорию бухгалтерского учета. М., 1979.

Пятов М. Л. Направление развития современной теории бухгалтерского учета в свете работы Я. В. Соколова «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» // Финансы и бизнес. 2011. № 1. С. 122—130.

Соколов В. Я. Ярослав Вячеславович Соколов (1938—2010) // In *memoiam*. Ярослав Вячеславович Соколов (1938—2010) / сост. И. И. Елисеева, А. Л. Дмитриев. СПб., 2011. С. 5—14.

Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. М., 1985.

Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни: учеб. пособие. М., 2010.

- Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М., 1996.
- Соколов Я. В.* Основные этапы развития теории бухгалтерского учета // Финансы и бизнес. 2007. № 4. С. 62—74.
- Соколов Я. В.* Очерки по истории бухгалтерского учета. М., 1991.
- Соколов Я. В.* Парадигмы статистической науки // Вестник СПбГУ. Сер. «Экономика». 2009. № 3. С. 56—66.
- Соколов Я. В.* Психологически аспекти на счетоводната отчетност в условията на преустройство на стопанския механизъм // Проблеми на счетоводната отчетност, вътрешния финансов контрол и икономическия анализ в условията на преустройството на икономиката. Международна научно-практическа конференция Варна 15—17 септември 1988 г. / Висши икономически институт «Карл Маркс». София, 1988. С. 269—285.
- Соколов Я. В.* Типы хозяйства и их влияние на организацию бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2008. № 4. С. 35—43
- Соколов Я. В.* Три парадигмы двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. 2005. № 15. С. 49—53.
- Соколов Я. В., Соколов В. Я.* История бухгалтерского учета: учебник. М., 2004.
- Соколов Я. В., Соколов В. Я.* История бухгалтерского учета: учебник. 2-е изд., М., 2006.
- Соколов Я. В., Соколов В. Я.* История бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2009.
- Терентьева Т. О.* Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм: дис. ... канд. экон. наук: «Бухгалтерский учет, статистика»; С.-Петербург. гос. ун-т экономики и финансов. СПб., 2002. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://siglarsl.ru>