

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

**Я.В. Соколов**

докт. экон. наук, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

## ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА<sup>1</sup>

История науки сводится к истории ошибок компетентных людей.

*В. Парето*

Бухгалтерский учет родился как сугубо практическая деятельность. Надо было записывать наличные ценности (инвентаризация) и вести расчеты с другими людьми (колляция). Никакой науки. Важны правильные записи, и только. Это, как хорошо скажет Л.В. Некраш (1886–1949), – просто статистика (Некраш, 1939, с. 12). В основе ее лежало глубокое убеждение, что отражение жизни в учетных записях должно быть зеркальным тому, что есть в реальном мире, и отсюда возникла натуралистическая концепция: в учете все должно соответствовать жизни. Так можно было думать до тех пор, пока в учет не вошел денежный измеритель и существенно не развились юридическая и экономическая практика. Следствием этой естественной эволюции стало возникновение в XIII в. двойной записи, но бухгалтеры несколько столетий трактуют ее как контрольный момент, позволяющий убедиться в правильности своей работы. Только тогда, а это произошло очень поздно, когда по требованию практики понадобилось осмыслить через бухгалтерский учет всю изменившуюся жизнь, люди осознали необходимость его теоретического описания.

А нужно ли оно? Многие и по сей день полагают, что в бухгалтерии нет ни грана науки. Писать о том, с чем сталкиваешься повседневно, – дело небольшого ума. Более того, если все, что делает бухгалтер, осмысливать, то это вряд ли поможет понимание бухгалтерии как науки. Умение хорошо плавать не требует знания науки, умение вкусно поесть не требует знакомства с законами пищеварения. И тем не менее бухгалтеры вдруг подумали о науке, у которой есть две задачи: объяснять факты и предсказывать их. При этом предполагается, что такие задачи теория может решать не только ради повседневной практики, но и ради истины. Люди ее ищут более двух тысячелетий, но все еще не могут сказать, что нашли. Поэтому бухгалтер поступит правильно, если последует совету А. Пуанкаре (1854–1912): «Я знаю не то, что такая-то вещь истинна, но то, что для меня все же лучше действовать так, как если бы она была истинна» (Пуанкаре, 1983, с. 117), т.е. для бухгалтера истины – только рабочие гипотезы, объясняющие факты и по возможности предсказывающие их. Первые такие объясняющие теории – гипотезы появились в конце XIX в., когда лучшая часть общества задумалась о том, что же действительно учитьвают бухгалтеры? И то, что ранее казалось делом практическим, вдруг раздвоилось: с одной стороны, остались вопросы о том, как работать, с другой – в чем смысл этой работы. Первый круг сформировал практику (счетоводство), второй – теорию (счетоведение).

При этом теория главенствовала. Она дала практике новый язык, специальную терминологию и новую интерпретацию фактов хозяйственной жизни. Об этом прек-

<sup>1</sup> К 80-летию В.Ф. Паляя.

расно сказал Ф. Хайек (1899–1992): «Факты неотделимы от понятий и теорий и экономические агенты в каком-то смысле сами «создают» ту реальность, в которой действуют» (Цит. по: Ходжсон, 2003, с. 187). И это очень верно. Бухгалтеры сформировали такие понятия, как баланс, актив, пассив, прибыль и т.п., и тем самым заставляют понимать экономическую жизнь уже в своем концептуальном ключе: теория дарит практике идеи, а практика постоянно разрушает целомудрие теории. При всех связях они развиваются параллельно, и всякое желание их слить приводило только к неприятностям. Теория развивалась сама по себе, по своим логическим законам, это развитие прошло несколько этапов и главным в эволюции бухгалтерии было понимание, чему же посвящено наше знание, ставшее наукой.

Это очень непростой вопрос и исчерпывающего ответа на него до сих пор нет. Его поиски прошли несколько этапов и они будут отслежены в статье.

### Этап первый. Предмет бухгалтерии: итальянский ответ

На проблему предмета почти сразу были даны два ответа: один дал Дж. Чербони (1827–1917), другой – Ф. Беста (1845–1923). Первый утверждал, что бухгалтер учитывает расчеты собственника с *агентами*, лицами, зачисленными в его штат, и *корреспондентами*, физическими (не находящимися в штате) и юридическими лицами. Второй считал это вздором и полагал, что бухгалтер учитывает капитал предприятия во всех его реальных проявлениях. Например, первый полагал, что собственнику важно знать, не сколько товаров имеется в магазине, а сколько он может спросить с материально ответственного лица, т.е. каково его (собственника) право требования и каков объем обязательств перед ним его агента. Второй считал, что бухгалтер – это не сторож чужого добра, а экономист, который фиксирует движение ценностей и раскрывает картину превращения материальных ценностей в монетарные, и наоборот. Различия в подходах привели к разному объяснению двойной записи: в первом юридическом понимании используют правило Э. Дегранжа (1763–1818): *тот, кто получает, – дебетуется, тот, кто выдает, – кредитуется*. Во втором случае просто говорили: *нет прихода без расхода* или сколько получено, столько и отгружено. (Оба правила приводили к однозначной трактовке дебета и кредита и поэтому получили название теорий одного ряда счетов.)

Возникновение этих теорий привело к множеству вопросов, ответы на которые имели самые серьезные последствия для практики:

1) надо ли делать проводки в тех случаях, когда ценности передаются от одного материально ответственного лица другому лицу, скажем, Д сч. Товары К сч. Товары? Последователи юридической теории говорили – да, их оппоненты, сторонники экономической теории, решительно отвечали – нет! Если так делать, то возникнут искусственные обороты, а если не делать, то разорвется связь между систематической и хронологической записями;

2) называть ли счета по имени хранителей ценностей или по учетным объектам? На практике все перепутано. Как правильнее сказать: расчеты с подотчетными лицами или подотчетные суммы? Уставный фонд (капитал) или вложения собственников? Касса или расчеты с кассиром, дебиторы или дебиторская задолженность? И т.д.;

3) оценивать ли учетные объекты по объему требований и обязательств, из чего исходили юристы, или же принять оценку по себестоимости, на чем настаивали последовательные сторонники экономической теории? Правда, последние иногда колебались, и сам Беста в оценке был пропагандистом продажных цен.;

4) признать ли учет правильным в том случае, если, согласно данным первичных документов, объем требований и обязательств лиц, участвующих в хозяйственных процессах, равны между собой по оборотам и сальдо, или же понять, что это тождество не имеет серьезного значения для управления ресурсами предприятия, ибо бухгалтерское сальдо носит чисто схоластический характер: товары уменьшаются под влиянием естественной убыли и ненормируемых потерь, их объем может быть больше при наличии неоприходованных ценностей, их рыночная оценка все время колеблется; на банковском счете может лежать большая сумма, но банк может приостановить

платежи; дебиторская задолженность никогда не будет погашена полностью; и т.п. Отсюда следует, что выбор названий для счетов – это не схоластическая дискуссия. И, проводя анализ финансового положения по данным бухгалтерского учета, экономист должен прежде всего восстановить его подлинную картину, свободную от чисто юридических ограничений;

5) надо ли видеть за каждым счетом лицо (лиц), как этого хотели юристы, или достаточно фиксировать изменение оценки учитываемых объектов? Последовательное проведение в жизнь юридических принципов привело их сторонников к убеждению, что каждый бухгалтерский счет – это «наблюдательное гнездо за действиями лиц, связанных с предприятием» (И. Ванье). Отсюда делался вывод о надуманности таких счетов, как продажи, расходы и доходы будущих периодов, издержки обращения, наценка, и даже счет убытков и прибылей трактовался как дополнительный (филиал) счет капитала собственника. Напротив, представители экономического направления, существовавшая теория оценок, создали в бухгалтерском учете мощный комплекс счетов порядка и метода (результатных, калькуляционных и регулирующих);

6) надо ли учитывать в бухгалтерском учете все требования и обязательства, которые вытекают из договоров, как это, между прочим, требует действующий Закон о бухгалтерском учете Российской Федерации и как это вытекает из юридической теории бухгалтерского учета, или же достаточно отразить только их исполнение? В первом случае объект бухгалтерского учета расширяется и включает то, что никак не может быть отнесено к ресурсам предприятия, а во втором – из учета выпадает регистрация финансовых перспектив фирмы;

7) надо ли фиксировать в единой учетной системе активы, находящиеся в пользовании и владении организации, или же из нее следует выделить комплекс средств, находящихся в собственности фирмы? Юристы настаивали на втором ответе, экономисты должны были бы дать первый, но из-за анализа обеспеченности долгов предпочли на практике следовать рекомендациям юристов. Не случайно А.П. Рудановский (1863–1931) будет подчеркивать, что забалансовые счета в практике бухгалтерии – это пережиток юридической теории.

Эти семь различий создают проблемы соотношения данных, построенных согласно юридической и экономической теорий. Юридический подход основан на данных первичных документов и в этом отношении может считаться главным, экономический, как показал О. Моргенштерн (1902–1977), может быть охарактеризован только как вероятностный (Моргенштерн, 1968, с. 79–86).

В нашей стране юридическая теория доминирует на практике, но предмет счетоведения рассматривается как чисто экономический и в учебниках на юриспруденцию нет даже намека. И это в то время, когда после Г. Когена (1842–1918) считается, что в общественных дисциплинах столько науки, сколько в них юриспруденции (Туманов, 1971, с. 39), а у нас до сих пор в счетоводстве – право, а в счетоведении – одна политэкономия. И тем самым изначально признается не примат содержания перед формой, что зафиксировано в нормативных документах, а, наоборот, примат формы над содержанием. Но это в жизни. В статьях и книгах все экономисты, как прекрасно объяснил Е.Б. Пашуканис (1891–1937), считают, что «...юридическая точка зрения несравненно более чужда сознанию «среднего» человека, чем экономическая... Поэтому для «среднего» человека мышление в экономических категориях представляется более привычным и естественным, чем мышление в категориях юридических» (Пашуканис, 1980, с. 52). Мышление, да и сама теория, интерпретируются в чисто экономическом духе и формально экономическая теория побеждает и победила, однако выиграть войну она не может. Юридическая теория, а «учет – это алгебра права» (П. Гарнье), существует и оказывает серьезное влияние на всю нашу жизнь, которая, как и двадцать веков назад, руководствуется классическим правилом: *Forma dat esse rei* – Форма дает бытие делу. Поэтому дело делается в бухгалтерии согласно юриспруденции, а слова говорятся на экономическом языке. Все это приводит к необыкновенной путанице, отсюда главная задача, которая стоит перед бухгалтерами, – очистить теорию от терминологической суеты.

Итак, две первые теории бухгалтерского учета признали его содержательной наукой. Они исходили из того, что предмет бухгалтерии не *дан*, а *задан* администраторами, управляющими хозяйственными процессами. Но эта заданность одними истолковывалась как следствие юридических норм, а другими как необходимость отражения экономических процессов.

Таковы были различия двух основных теорий бухгалтерского учета, с которыми наши коллеги вступили в XX в.

Строгие теоретики, создававшие науку – счетоведение, видели приведенные различия; практики, занятые счетоводством, выхватывали из их учений какие-то фрагменты и создали то, что мы имеем – некое эклектическое слияние сплошь и рядом взаимоисключающих идей.

Однако при всех противоречиях между этими теориями было одно общее: они одинаково понимали технику двойной записи: дебет трактовали как вход, а кредит как информационный выход. Это хорошо объясняло записи, связанные с расчетами и передачей ценностей, но плохо или очень плохо истолковывало записи по результатным счетам и счетам собственных средств. Например, смешно было утверждать, что оприходованные излишки вложены собственником или присоединение прибыли к капиталу трактовать как приход капитала и расход прибыли, в то время как у неискушенного бухгалтера дебет ассоциируется с приходом, а кредит с расходом. Отсюда следует, что данные теории, при всем своем содержательном противопоставлении, отвечают двум великим критериям научности К. Поппера (1902–1994): *верификации*, так как объясняют многие хозяйственные операции, и *фальсификации*, так как не могут истолковать всех.

### **Этап второй. Метод бухгалтера: опыт европейских позитивистов**

Бухгалтеры существенно разошлись во взглядах не только на то, *что* они учитывают, но и на то, *как* они учитывают.

Конец XIX в. совпал с господством в интеллектуальной жизни общества позитивизма, и интерес счетных работников сместился в сторону логики двойной записи. Объяснения в духе Э. Дегранжа оказались малоубедительными, и благодаря трудам, прежде всего швейцарцев Ф. Гюгли (1833–1902) и И.Ф. Шера (1846–1924) и наших авторов – Н.С. Лунского (1867–1956) и Н.А. Бахчисарайцева (1875–1926), родилась так называемая балансовая теория двух рядов счетов (немцы называли ее *zweikontentheorie*). Позитивисты утверждали, что в бухгалтерии господствует дедуктивный метод, что бухгалтерия начинается от баланса и вне баланса счетов нет. Более того, сами объекты учета существуют настолько, насколько они причастны к целому – балансу.

Поскольку у баланса две части: актив и пассив, постольку и все счета по характеру записи делятся на две группы: активные и пассивные, характер записи на них противоположный. И, следовательно, дебет – этот тот же кредит, увиденный с другой стороны, а кредит – тот же дебет, но изученный с противоположной, обратной, стороны. Разница между ними была чисто формальной и, если дебет и кредит по всем счетам поменять местами, что и делали Дж. Кардано (1501–1576) и И.А. Кошкин (1895–1980), то в бухгалтерском учете ничего не произойдет. (Последнее замечание относится и к теориям одного ряда счетов.)

Балансовая теория дедуктивна, но именно поэтому она крепко держится за инвентаризацию, что соответствовало, для нашего случая, идеям Дж. С. Милля (1806–1873), который утверждал, в сущности, и для бухгалтеров, которые должны «...не забывать на каждом этапе сверять свои логические выводы с наблюдаемыми фактами» (Цит. по: Найт, 2003, с. 18).

Такой подход отлично объяснял записи по счетам собственных средств, чего не могла делать теория одного ряда счетов Э. Дегранжа, и при этом также выдерживал критерии научности К. Поппера, ибо, хорошо объясняя одни операции, он плохо объяснял или совсем не мог объяснить записи по активно-пассивным счетам, т.е. по счетам расчетов.

В содержательном плане сторонники позитивизма держались, как правило, экономической трактовки предмета, хотя Н.И. Попов (1843–1921) показал, что данная теория также хорошо соответствует и юридической интерпретации учета.

Поскольку позитивисты в теории перенесли упор на изучение бухгалтерских процедур, постольку они сразу же прибегли к их алгебраическому описанию, которое всегда начиналось с общей формулы. Было предложено три таких формулы.

И.Ф. Шер считал, что в основе баланса лежит формула капитала

$$A - П = K, \quad (1)$$

т.е. цель учета – исчисление капитала фирмы. Это был повтор старой донаучной бухгалтерии, которая считала, что если из активов предприятия изъять его долги, то будет найдено то, что теперь называется чистыми активами и что составляет капитал фирмы.

Ж.П. Дюмарше (1874–1946) предложил балансовую формулу

$$A = П + K. \quad (2)$$

Этот подход описывал сложившуюся традицию, когда баланс уравнивался на величину актива, а не капитала. Близость к практике и традиции привели к тому, что и сейчас почти все западные учебники начинаются с этой формулы, более того, ее воспроизводит и действующий Закон «О бухгалтерском учете».

Н.С. Лунский предложил более простую формулу

$$A = П. \quad (3)$$

Он отождествлял кредиторскую задолженность с инвестициями собственников и тем самым дал широкую трактовку пассива. Г.А. Бахчисарайцев придал ей необыкновенно легкое понимание, и наша страна почти весь минувший век жила по этой формуле. Но мы не придерживаемся традиции, не ценим своего опыта и теперь перешли к формуле Дюмарше.

Надо сказать, что игра с формулами имела далеко идущие и до сих пор недостаточно понятые возможности, ибо суть их была в нахождении бухгалтерского инварианта. Первый пример в этом направлении дал Н.И. Попов, который сумел, благодаря алгебраическим средствам, свести все множество вариантов бухгалтерской процедуры к единой основе, и каждая форма счетоводства оказалась частным случаем построенного им инварианта (Попов, 1906). (Сейчас задача сводится к построению инварианта, который снимет отраслевые различия в бухгалтерском учете.) Эта чисто русская идея инварианта получила признание на Западе, и там стали писать разные балансовые формулы, точно так же как идеи Л.И. Гомберга (1866–1935) стали достоянием многих западных теоретиков. Это старая закономерность. Вспомним пророческие слова князя Курбского (1528–1583): «...наших учителей чуждые наслаждаются, а мы гладом духовным таем, на свои зрящее». (Цит. по: Флоровский, 1983, с. 32.)

### Третий этап. Статический и динамический баланс

Позитивизм, при всей любви к процедуре, требовал ее интерпретации. В своих классических формах он преследовал задачу в любой из приведенных формул выявить финансовое положение фирмы. Со временем стали считать, что это требует построения статического баланса. Однако в 1912 г. А.П. Рудановский заложил основу другой, принципиально иной ветви экономического истолкования баланса (Рудановский, 1912). Несколько позже поворот в этом направлении сделал крупнейший немецкий ученый Э. Шмаленбах (1873–1955). В сущности, они оба свели цели бухгалтерии к исчислению финансовых результатов. Отсюда вытекают три варианта фиксации фактов хозяйственной жизни: или их капитализация, или декапитализация, или рекапитализация. Это ставит постоянные задачи перед бухгалтером по квалификации расходов и доходов. Если расход или доход отражены в балансе, то это называется капитализацией, если расходы списываются в данном отчетном периоде на текущие

расходы, то речь идет о декапитализации, если факты только меняют структуру актива и/или пассива — это рекапитализация. В результате проблема учета приобрела иной вид. Центр тяжести с баланса передвинулся на отчет об убытках и прибылях, на бюджет, как называл его А.П. Рудановский. А в связи с этим перед учетом встала проблема определения расходов и доходов, что более важно для бухгалтерии. Итальянец Дж. Дзаппа (1879—1960) утверждал, что доходы всегда очевидны (объективны), а расходы сомнительны (субъективны), голландец Т. Лимперг (1879—1961) думал, что на самом деле все наоборот. Надо признать, что когда они говорили о несомненном, то ошибались оба, но в части сомнительного попали в точку. Доходы сомнительны уже потому, что неясно, с какого момента они возникают (по отгрузке или по оплате), соответственно при продаже в кредит вся ли продажная стоимость образует доход или только в части полученных платежей, надо ли считать увеличение оценки доходом и т.д. и т.п. Не менее сомнительны расходы: выбирая методы исчисления себестоимости проданной продукции, амортизации, резервирования, капитализируя или декапитализируя накладные расходы, бухгалтер радикальным образом может менять финансовый результат. Именно на этом этапе бухгалтерия становится развитой наукой, ибо ее процедуры впервые наполняются живым осмысленным содержанием и старые идеалы натуралистической концепции учета заменяются идеями бухгалтерского реализма. Бухгалтеры методами концептуальной реконструкции на информационном уровне воспроизводят финансовые потоки фирмы. Юридическая сторона дела отходит на задний план. Со времен Шмаленбаха бухгалтерию стали трактовать как часть науки о предприятии. (В сущности, это возврат к временам Б. Котрульи (1453), который считал предметом бухгалтерского учета хозяйственную деятельность единичного предприятия.)

И теперь все свелось к поиску четких критериев, которые позволяли бы разделить новые теории и выделить для них достаточно четко сформулированные критерии.

В XXI в. теория выступает в трех основных трактовках, все они носят экономический характер.

Первая теория статического баланса по-прежнему трактует прибыль как прирост чистых активов; вторая — теория динамического баланса — трактует ее как разность между доходами и расходами и, наконец, появляется третье понимание прибыли как разности между текущей стоимостью фирмы и ее рыночной стоимостью на начало отчетного периода. У неискушенного читателя может возникнуть вопрос: какой же подход самый правильный? Совет может быть один: *не ищите единую истину, а найдите способы ее применения.*

На уровне обращения товаров важны статический и динамический балансы, первый для оценки финансового положения, второй — для рентабельности. Не случайно японский автор И. Ивата (1905—1955) утверждал, что для аудиторов важна статика, а для бухгалтеров динамика, однако для рынка ценных бумаг важен третий вариант. Поэтому и существует теория, позволяющая описывать все потенциально возможные варианты и не ее дело судить о том, какие из них хорошие и какие плохие. Главное, что они или есть, или они могут быть, если их можно логически правильно сконструировать.

И, наконец, самое главное. Любое решение, связанное с исчислением прибыли, отвечает критериям и верификации и фальсификации, а значит, если бухгалтер руководствуется ими, то он, хотя и не творит науку, но, по крайней мере, использует научные методы.

#### **Четвертый этап. Опыт социалистического учета**

Социализм не удался, ибо он мог бы стать реальностью, будь люди ангелами. Но они только люди. Однако опыт построения реального социализма и его достаточно долгого существования, тем более наличие при всем при том значительных успехов заслуживают всяческого внимания. Очень важно помнить ленинский лозунг: «Социализм — это учет». Так оно и было.

Все годы советской власти в основе нашей идеологии и теории учета прежде всего лежали идеи «Капитала». Понимались они ложно. Во-первых, К. Маркс (1818–1883) писал свою великую книгу для того, чтобы развалить экономику, а не для того, чтобы ее созидать; во-вторых, все обучение шло по первому тому «Капитала», а три остальных цитировали, забывая их суть. На этом стоит остановиться подробнее. К. Маркс написал сначала «Капитал» в трех огромных книгах плюс четвертый том – «Теории прибавочной стоимости» – результат изучения своих предшественников. Затем он из четырех томов решил сделать два. Он выпустил первый том, суть которого сводилась к раскрытию противоречия между общественным характером производства и частнособственнической формой присвоения. Эта красивая фраза раскрывает то, что капиталисты не смогут купить произведенный валовой продукт, как следствие, произойдет кризис и капитализм погибнет. Но любопытно, что, выпустив первый том, К. Маркс за последующие 15 лет не решался издать продолжение, хотя книги были написаны. А дело в том, что во втором томе он показал средство, благодаря которому капитализм может свободно развиваться, – это схемы воспроизводства общественного продукта, а в третьем он выяснил, что стоимость и затраты общественно необходимого труда формируют не цену, а среднюю норму прибыли<sup>1</sup>. Поскольку с ростом органического строения капитала она падает, постольку рабочим не нужна революция. Наоборот, вместе с капиталистами они должны делать все для роста экономики, на базе передовой техники, производительности труда. Тогда капиталистическая прибыль упадет до нуля, и собственники предприятий добровольно будут упрашивать рабочих обобществить средства производства. Ясно, что это были секреты К. Маркса, которыми он не хотел делиться. Ф. Энгельс (1820–1895), издав окончание «Капитала», оказал другу и революционной социал-демократии медвежью услугу, о чем говорили многие правверные марксисты и громче всех Р. Люксембург (1871–1919).

Для нашей бухгалтерии глобальное значение имело учение К. Маркса о стоимости и предложенная им терминология. Бухгалтерскому учету пытались навязать такие чуждые ему понятия, как средства производства, орудия и предметы труда и т.д. и т.п. Но учение о трудовой стоимости особенно вредно сказалось на нашей экономике и, что самое главное, деформировало весь наш бухгалтерский учет и, как следствие, разрушило страну. Дело в том, что основным методом учета при социализме была калькуляция – исчисление себестоимости. И все теоретики больше всего внимания уделяли этой проблеме. Цена складывалась из скалькулированной себестоимости и в виде заданной надбавки, прибыли. Отсюда чем выше себестоимость, тем больше прибыль. Снижение затрат вело к падению рентабельности. Так руководящий и полуграмотный, а то и совсем неграмотный партаппарат понимал заветы К. Маркса. По этой схеме и жили. Но это была не ошибка, это была катастрофа. Она была вызвана теми причинами, что цены на исходные материалы назначались произвольно, следовательно, себестоимость не отвечала закону стоимости (закону спроса и предложения), а это приводило к постоянным очередям и постоянным кризисам снабжения. Все это было частью проявления самого распространенного советского явления: говорим одно – делаем другое. И бухгалтерский учет выполнял роль инструмента, разрушающего экономическую мощь государства. Если его деструктивные моменты на практике проявлялись в ценообразовании, то в истории даже хорошие идеи часто превращались в некое словоблудие. Так, например, в самом конце 1920-х гг. А.М. Галаганом (1879–1938) была предпринята попытка истолкования двойной бухгалтерии в терминах гегелевской диалектики: дебет и кредит как проявление закона единства и борьбы противоположностей, трансформация оборотов в сальдо как закона перехода количественных изменений в качественные: сальдо на-

<sup>1</sup> Все учение К. Маркса о стоимости лучше всего передал А. Платонов (1899–1951): «Всякая же работа и усердие изобретены эксплуататорами, чтобы сверх солнечных продуктов им осталась ненормальная прибавка» (Цит. по: Майбурд, 1996, с. 245). Но в третьем томе показано, что «ненормальная прибавка» – средняя норма прибыли стремится к нулю и, следовательно, никаких революций не нужно, капитализм мирно сам себя изживает.

чальное, оборот, сальдо конечное – как действие закона отрицания отрицания (Галаган, 1930). Любопытно, что власти такую интерпретацию осудили, ибо она была предложена буржуазным специалистом. Небуржуазные сводили теорию к трем схоластически понимаемым проблемам: предмет (по Марксу), метод (по Лунскому) и классификация счетов (по Сиверсу).

Однако мы ошибемся, если не отметим и больших теоретических достижений, которые в эти годы, анонимно, через нормативные документы, вошли в нашу жизнь. Их сейчас изгоняют, делая вид, что их не было. Но они были и навсегда войдут в теорию бухгалтерского учета. Это прежде всего введение таких категорий, как основные средства, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы – МБП, устойчивые пассивы, отвлеченные средства, раздельный учет износа и амортизации основных средств, нормируемые и ненормируемые оборотные средства, выделение из текущего учета в отдельный комплекс записей учета капитальных вложений и, наконец, открытие такой эффективной процедуры, как реформация баланса.

Уничтожение этих замечательных достижений в угоду иностранцам, которым было лень вникать в глубину нашей теоретической мысли, нанесло огромный вред, прежде всего науке о бухгалтерском учете. Может быть, главной причиной этого было то, что все приводимые категории появлялись как бы стихийно, они не были представлены единой концепцией и не имели никакого теоретического обоснования.

Это были куски какой-то так и не созданной теории учета, может быть, именно поэтому их так легко выбросили из жизни, но самое печальное, что никто об этом не жалеет. Упор делается на обзор традиции, сложившейся в начале 1930-х годов и господствующей до сегодняшнего дня. Ее итогом и критикой и стала работа самого яркого ученого советской эпохи проф. В.Ф. Паляя (Палий, 2007).

**Отступление 1.** Если проследить эволюцию теории, то мы увидим, как последовательно сжимался предмет теории учета. Сначала речь шла о всех юридических отношениях. Это огромный пласт. Потом приходят другие авторы и говорят, нет, предмет бухгалтерского учета – это ценности и их движение. Огромный объем фактов, связанных с учетом требований и обязательств, исчезает. Далее приходят новые люди и говорят: теория бухгалтерии – это только описания ее методов, предмет вторичен. Это еще уже. Далее появляется новая школа. Она говорит: стоит заниматься только исчислением прибыли, все остальное производно от нее. И, наконец, особняком стоят наши бухгалтеры, но им удалось создать несколько замечательных фрагментов, которые они по разным, прежде всего идеологическим, причинам не смогли сложить в единое целое.

### Этап пятый. Американский позитивизм

На пороге XXI в. среди множества теоретических направлений резко выделилась американская школа бухгалтеров-позитивистов. (В Англии сторонники близких к ней взглядов называют себя критическими бухгалтерами.) Представители позитивизма резко раздвигают границы бухгалтерии. Они смотрят на нее не *изнутри*, как это делали их предшественники, а *извне*, из общества, из интересов индивидов. При этом они исходят из того, что люди «...руководствуются своими интересами, предрассудками и страстями, а логика – будь она даже научной – мало воздействует на их дела» (Алле, 1995, с. 78). Отсюда и в теории бухгалтеры должны думать не об инвариантах, а о том, как видят хозяйственные процессы те, кто в них участвуют.

Эти взгляды применительно к бухгалтерскому учету наиболее полно выразили Р.Л. Ваттс и Д.Л. Циммерман. С предельным цинизмом они утверждают, что «...люди всегда поступают исключительно эгоистически и стремятся максимизировать собственную выгоду» (Цит. по: Мэтьюс, Перера, 1999, с. 120).

Последнее обстоятельство пытаются смягчить требованием отказа в теории бухгалтерского учета от оценочных суждений, т.е. бухгалтер никогда не должен говорить, что вот это положение правильное, а это неправильное, это хорошее, а это плохое. И поэтому бухгалтер только рассказывает, какие методы и приемы можно встретить на практике или какие из них может сконструировать теоретик. И ему бессмысленно задавать вопросы о том, какие методы он одобряет, а какие нет. «Целью теории бухгалтерского учета, – пишут Ваттс и Циммерман, – является объяснение и



прогнозирование учетной практики» (Цит. по: Мэтьюс, Перера, 1999, с. 120), т.е. бухгалтер объясняет, какими методами может быть решена экономическая задача, и он может предположить, какой из них выберут люди практики. При этом бухгалтер может предсказывать выбор, понимая, что, как правило, счетные работники предпочитают далеко не лучшие варианты. Однако он, бухгалтер, отлично понимает, что тот, кто формирует нормативные документы или стандарты, всегда навязывает решения, которые выгодны одним и ущербны для других участников хозяйственных процессов. Теоретики учета — это фабрики по производству идей, которые позволяют прибегать к нужным манипуляциям во властных органах и судебных инстанциях. Теория бухгалтерского учета позволяет выдавать эгоистические инстинкты за идеологию общественного блага. И в самом деле, если только бухгалтер забывает о сути учета, то теория бухгалтерии превращается в средство «дурить людей». Этого не происходит, если против идей «общественного блага» выдвинуть идею концептуальной реконструкции, которая покажет неприкрытый эгоизм тех, кто, опираясь на профессиональное суждение, формирует учетную политику. И только понимая, в чьих интересах выбираются методологические приемы, можно в практической жизни снизить информационную неопределенность в условиях принятия действенных управленческих решений. При этом тот, кто принимает решение, отдает себе отчет в том, что регистрация любого факта хозяйственной жизни так или иначе затрагивает чьи-то интересы, кто-то выигрывает, а кто-то проигрывает. Стоит привести пример разных решений, которые были в течение жизни автора. Типичный факт: выявлены излишки активов. Возможны разные решения: передать все в бюджет или благотворительные фонды, отнести на дополнительный капитал, зачислить на счет прибыли, отразить как доход будущих периодов. Первое решение демонстрирует силу государства: все сомнительное имущество автоматически отчуждается у собственника, пополнение дополнительного капитала лучший для него исход, право владения он превращает в право собственности и не выплачивает ни дивидендов, ни налогов; зачисление в прибыль заставляет предприятие делиться с собственниками дивидендами и с бюджетом, по налоговым выплатам; наконец, эти излишки могут быть отнесены на доходы будущих периодов. Последний случай — это компромисс: дивиденды и налоги выплачиваются, но не сразу, а на протяжении нескольких лет. Пример показывает, что бухгалтерский учет — это поле битвы, где очень часто решения принимаются в пользу сильных. А сильными могут быть государственные органы, банки, биржи, собственники, администраторы, рабочие, бухгалтеры и т.д. и т.п. Понять, в чьих интересах принимаются решения, это и есть задача теории бухгалтерского учета.

Иначе говоря, представители американского позитивизма считают, что задача учета — это познать хозяйственную деятельность через человеческие отношения. И именно это позволяет рассмотреть *извне*, как устроена теория бухгалтерского учета *изнутри*. При этом создается некий интеллектуальный туман, прикрывающий и тщательно маскирующий подлинное положение дел, о чем прекрасно сказал любитель американских социологов В. Парето (1848–1923): «Люди следуют своим чувствам и корысти, но им нравится воображать, будто ими руководит разум» (Цит. по: Гэффини, Титова, Хоррисон, 2000, с. 95). Из этого духа родились и МСФО, он не мог не сказаться и на методологии учета. Эта система стала все больше ориентироваться не на интересы тех, кто работает, а на идеи тех, кто покупает и продает. МСФО начал создавать англичанин Г. Бенсон (1909–1995) в интересах облегчения аудиторских проверок. Международные стандарты финансовой отчетности построены на определенном наборе взаимопротиворечивых постулатов, которые и определяют его информационную базу. Поскольку они в методологии учета провозглашают приоритет собственников, т.е. актуальных и потенциальных акционеров, покупающих и продающих ценные бумаги, постольку в настоящее время в теории учета наблюдается сдвиг в сторону концепции статического баланса. И тут характерны труды немецкого автора А. Мокстера (р. 1929).

Заканчивая последний этап, хочется процитировать великого бухгалтера XX в. Р. Чамберса (1917–1999), который прекрасно сказал, что если люди понимают суть

информационных дел, то «бухгалтерским учетом никого не одурачишь» (Цит. по: Мэтьюс, Перера, 1999, с. 134).

**Отступление 2.** Проблемы учета носят вечный характер. Они присутствовали на протяжении многих веков. Главная проблема: что есть прибыль и как ее исчислить. Этот вопрос, который довлеет над нашей наукой, до сих пор не решен и вряд ли когда-нибудь будет решен. Этому мешают два момента: как оценить учитываемые объекты (вопрос принципиально не имеющий однозначного решения) и можно ли исчислять прибыль, не прибегая к двойной записи. История и логика учета дают однозначный ответ: можно! Но надо ли?

Исчисление прибыли и тем самым определение капитала, вернее его изменений, и есть цель нашей науки (счетоведения), а двойная запись — на сегодня основной ее метод — может быть или расширен в применении, или изменен. С этой проблематикой мы вошли в XXI в.

### Текущее положение дел

Наша страна в области бухгалтерского учета в настоящее время переживает большие трудности. Пятнадцать лет ей навязывают или американский ГААП или, что чаще, МСФО<sup>1</sup>, и, как следствие, сложившаяся в стране в течение нескольких веков теория и практика исчезают. В очередной раз люди решают, что если все делать по заграничному, то все сразу станет хорошо. При этом теоретические достоинства западного учета, хоть они и противоречивы, нельзя ставить под сомнение. Они замечательны. И мир сейчас переживает такие же времена, как в эпоху Ренессанса, когда двойная бухгалтерия начала вытеснять бухгалтерию простую. И здесь главное, что игнорируют и западные, и наши специалисты, — это особенности менталитета людей, которые работают с той или иной методологией. Но в основе практической бухгалтерии (счетоводства) лежат догмы и вера. Бухгалтер делает то, что ему внушили.

Это следствие и субъективных особенностей человека, и объективных обстоятельств, поскольку освобождает его от излишнего труда и от упреков в самонадеянности. Но догмы, которые при этом заменяют теорию, печальны, противоречивы и всегда носят иррациональный характер, они следствие верований, которые «...зарождаются во мраке и апатии тесной сферы неясных представлений» (Сантояна, 2001, с. 43). Этими неясными представлениями в массе своей и живут люди. Когда они осознают проблему, тогда и появляется дело. Но для этого необходимо изменение и объективных, и субъективных условий. Это хорошо объяснил Н.И. Бухарин (1888–1939): «Никакая новая структура не может родиться прежде, чем она стала объективной необходимостью» (Бухарин, 1989, с. 111). Отсюда, в частности, ясно, что в настоящее время никакие МСФО практического применения в нашей стране найти не могут, ибо в ней эта самая объективная необходимость не сложилась, и, если для изменения двойной записи необходимость ждали несколько столетий, то и для международных стандартов понадобится много десятилетий. Но самым важным для них надо признать факт их повсеместного обсуждения. Вспомним великие слова: «Конечная цель — ничто, движение — все».

Движение в сторону международных стандартов связано с тем, что у русских людей много особенностей и они многое заимствовали и заимствуют у Запада, но в этих заимствованиях есть одна существенная черта, о которой так хорошо сказал Н.А. Бердяев (1874–1948): «Русские обладают исключительной способностью к усвоению западных идей и учений в их своеобразной переработке» (Бердяев, 1990, с. 18). При этом есть характерная особенность: мы заимствуем что-то или слишком поздно, как двойную бухгалтерию, созданную в XIII в., ввели при Екатерине II, или слишком рано, как МСФО сейчас, когда ни одна экономически развитая страна даже не имеет опыта их применения. Но, что особенно обидно, западные идеи у нас воспринимаются не как теория, не как концепция, не как доктрина, а как очередная процедура. В массе своей наши бухгалтеры рассматривают МСФО как новый вариант нормативных документов, как новое ПБУ, а не как новую идеологию, формирующую их про-

<sup>1</sup> Пропагандистами МСФО выступают не собственники, как обычно говорят, а финансовые аналитики банков и бирж, аудиторы, которые за счет трансформации отчетности увеличивают свои доходы, а также те, кто сочиняет курсовые работы и диссертации.

фессиональные суждения. Вне этого понимания все заимствования из-за рубежа это только приумножение учетной рутины, помеха, а не помощь в работе.

Конечно, менталитет человека не имеет отношения к теории, но он сказывается, когда эта теория начинает применяться на практике. Теория прекрасна, а на практике все упирается «...в недочеты человеческой натуры – в глупость, халатность, лень, эгоизм, корысть, преступность» (М.М. Зошенко). Отсюда самая хорошая теория может привести к самым грустным последствиям, но виноваты в этом не теоретики, предложившие ее, а люди, навязывающие столь тонкие идеи столь мрачному, ущербному и взбаламученному обществу. Поэтому теория должна развиваться сама по себе, вне связи с практикой. Она начинается с некой общей идеи, из семени, которое вбрасывается на почву практики, но не всякое семя может прорасти на любой почве. И тем не менее каждая наука начинается со своего семени: химия – с молекулы, физика – с атома, математика – с числа, биология – с клетки, экономика – со стоимости и т.д. Бухгалтерия, следуя Л. Витгенштайну (1889–1951), считает, что весь «мир есть совокупность фактов, а не вещей» (Витгенштайн, 1958, с. 31) и начинается с факта хозяйственной жизни, т.е. с действия или события, которые изменяют объем и/или состав средств и источников. Каждый факт включает минимум двух субъектов и один объект. Субъекты формируют его юридический, а объект – экономический слои. Через эти слои бухгалтер проводит концептуальную реконструкцию фактов хозяйственной жизни и воспроизводит хозяйственные процессы, протекающие на предприятиях, упорядочивая реальный хаос и превращая его в управляемую систему. Это достигается за счет системного подхода, предполагающего четкую формализацию трех элементов: цель, список, перебор. Цель задает значимость учитываемых объектов и выделяет их из общей совокупности предметов бухгалтерского учета, а сам объект становится значимым, если «его выделение приводит к определенным последствиям» (Рассел, 1996, с. 94). Перебор означает выделение всех логически возможных решений, а далее, уже при переходе к практическому применению, возникает проблема интерпретации.

Этот системный перебор, неотъемлемая часть счетоведения, в сущности, напоминает текст пьесы, которую как-то хотят поставить режиссер и артисты, а их игра – это практика, счетоводство. Бухгалтер без теории – это актер на сцене, не знающий сюжета драмы и своей роли. Пьеса реконструирует жизнь. В нашем случае бухгалтер прибегает к моделированию, выполняя определенные процедуры и используя специальные координаты (дебет-кредит), имеющие четыре квадранта. В их границах строятся матрицы, позволяющие перейти от традиционной регистрации фактов хозяйственной жизни к их исчислению. Отсюда все числа, получаемые бухгалтером, приобретают стохастическую природу и должны оцениваться с точки зрения теории вероятностей. При этом особое значение приобретают две теоремы: Байеса и Бернулли. Первая позволяет оценить ожидаемые значения, вторая полученные. Отчетные формы, составленные с их учетом, не должны содержать однозначных и оценочных решений, в духе Ватса и Циммермана, превращаясь в конгломерат многозначных и якобы нейтральных показателей, которые, говоря словами А. Бергсона (1859–1941), вырабатывают «умение видеть прошлое в свете настоящего» (Цит. по: Бауберг, 2003, с. 320). И тут надо добавить, что это должно быть и умение видеть будущее в свете настоящего и настоящее в свете будущего.

В новой отчетности сплошь и рядом каждая величина должна сопровождаться доверительным интервалом. Так, если по бухгалтерским регистрам значение показателя равно  $x$ , то в отчетности его следует представить как  $x \pm \Delta$ . Отсюда бухгалтер должен отказаться от мифа точности, с которым он живет, поскольку считает до копейки, и к которому его подталкивает юридическая теория учета. Он должен помнить завет Б. Рассела (1872–1970): «Совершенная точность является практически недостижимым теоретическим идеалом» (Рассел, 1996, с. 170).

Действительность такова, что достоверность бухгалтерских данных только возрастает по мере осознания их вероятностной точности. И не случайно по этому поводу прекрасно сказал К.Э. Боулдинг (1910–1993): «У нас нет оснований стыдиться при-

лизительности оценок, если мы согласимся признать их приблизительность» (Боулдинг, 2002, с. 914).

Вместе с тем ближайшей задачей нашей теории должно быть развитие ее прогностических функций. Это возможно путем: 1) построения экстраполяций; 2) введения в юридический учетный слой всех требований и обязательств, вытекающих из договоров; 3) аналитических ожиданий; 4) нормирования технологических процессов. И, самое главное, новая теория должна соединить микроуровень бухгалтерии (учет предприятий) с макроуровнем (учет народного хозяйства), она должна органически вписаться в систему национальных счетов.

По определению новая теория принципиально не будет давать однозначных решений и рекомендаций. Все, что она сможет, — это показать потенциальные возможности логически построенных схем и моделей. И суть не в том, чтобы утверждать, что теория *x* правильная, а теория *y* — ложная, а в том, чтобы всегда поддерживать перманентную дискуссию. При этом дискуссия — не возможность принять общую точку зрения, а необходимость участников лучше понимать друг друга. И очень хорошо К. Поппер передал смысл главного: «...между сторонами, заинтересованными в обнаружении истины и готовыми прислушиваться к аргументам друг друга, всегда возможна рациональная дискуссия» (Поппер, 1983, с. 59).

Цель дискуссии в теории бухгалтерского учета — выявить его возможности как в описании фактов хозяйственной жизни, так и в возможности их предсказания. Методом выявления этих возможностей должна стать *деконструкция*, предложенная Ж. Дерридой (р. 1930), которая имплицитно заложена в законе исключенного третьего. (Стретерн, 2005, с. 34). Более популярно суть этого метода передают слова А. Франса (1844–1924): «Это, несомненно, верно, но правильно и противоположное мнение» (Цит. по: Бруссон, 1998, с. 33).

Заканчивая этот обзор, хочется подчеркнуть, что традиционное понимание теории как поиска истины уступает место иным подходам и иной оценке самой истины. Прежде всего надо усвоить тезис Ж. Дерриды: «Научная истина — это рабочая истина, а не абсолютная» (Стретерн, 2005, с. 40). Рабочая, а не абсолютная! Это только практический прием и его истинность определяется результатом и к ней нельзя относиться слишком серьезно. По этому поводу прекрасно сказал Умберто Эко: «Должна быть обязанность всякого, кто любит людей, — учить смеяться над истиной, учить смеяться саму истину, так как единственная верная истина — что надо освободиться от нездоровой страсти к истине» (Суини, 2001, с. 291).

## Источники

- Алле М. Экономика как наука. М., 1995.
- Бауберг А. Анри Бергсон. М., 2003.
- Бердяев Н.А. Истоки и смысл русского коммунизма. М., 1990.
- Боулдинг К.Э. Экономическая наука и социальные системы // Панорама экономической мысли конца XX столетия. СПб., 2002.
- Бруссон Ж.Ж. Анатолий Франс в халате. М., 1998.
- Бухарин Н.И. Экономика переходного периода // Проблемы теории и практики социализма. М., 1989.
- Витгенштайн Л. Логико-философский трактат. М., 1958.
- Галаган А.М. Общее счетоведение. Вып. 1. Учение о методах учета. М., 1930.
- Гэффини М., Титова Г., Харрисон Ф. За кулисами становления экономических теорий. СПб., 2000.
- Майбурд Е.М. Введение в историю экономической мысли. М., 1996.
- Моргенштерн О. О точности экономико-статистических наблюдений. М., 1968.
- Мэтьюс М.Р., Перера М.Х. Теория бухгалтерского учета. М., 1999.
- Найт Ф.Х. Риск, неопределенность и прибыль. М., 2003.
- Некраш Л.В. Курс общей теории статистики. М. — Л., 1939.
- Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М., 2007.
- Пащуканис Е.Б. Избранные произведения по общей теории права и государства. М., 1980.

- Попов Н.И.* Математический метод бухгалтерии. Красноярск, 1906.
- Поппер К.* Логика научного открытия // Поппер К. Логика и рост научного знания. М., 1983.
- Пуанкаре А.* О науке. М., 1983.
- Рассел Б.* Словарь разума, материи, морали. СПб., 1996.
- Рудановский А.П.* Общая теория учета. М., 1912.
- Сантояна Дж.* Скептицизм и животная вера. М., 2001.
- Стретерн П.* Деррида. М., 2005.
- Суини М.* Лекции по средневековой философии. М., 2001.
- Туманов В.А.* Буржуазная правовая идеология. М., 1971.
- Флоровский Г.В.* Пути русского богословия. Умса-Press, Paris, 1983.
- Ходжсон Д.* Экономическая теория и институты. М., 2003.