

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

**Д. А. Львова**

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

## ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ТЕОРИЯ: В ПОИСКАХ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ

*Главное — обнаружить философскую сущность бухгалтерии. Вдумчивое исследование показывает, что бухгалтерский учет имеет в своей основе не кустарщину, а полную, последовательную и логическую систему. Представляя и понимая его таким образом легко увидеть его значение не только для бухгалтера, но и для экономиста.*

*Ирвинг Фишер<sup>1</sup>*

### Введение

В последние десятилетия XX в. в бухгалтерской науке и ее научном дискурсе произошли, без преувеличения, кардинальные изменения, приведшие к переосмыслению ее содержания, методологии, эволюции, значения и места в ряду экономических и социальных наук. Эти изменения выражаются, в первую очередь, в отказе от абсолютизации «технического подхода» и развитию бухгалтерии в пользу «теоретического плюрализма» и «парадигматической дискуссии» (Critical Histories..., 2012).

Так называемый «технический подход» (часто называемый «традиционным») — исследование техники учета (*technical accounting*) — в наибольшей степени соответствует сложившимся в нашей стране в XX в. представлениям о теории и истории бухгалтерского учета. В рамках этого подхода можно выделить четыре ключевых элемента, которые вполне исчерпывающе сформулированы в статье Бродбент и Гатри (Broadbent, Guthrie, 1992). Первый и главный состоит в том, что учет способен развиваться сам по себе, и это развитие есть не что иное, как совершенствование учетной техники. При этом условия, в которых существует учет, не принимаются во внимание. Второй элемент сводит преобразования в учете к изменениям в его законодательном регулировании. Смысл исследований в этом случае заключается в установлении более совершенных правил для практики ведения учета. Третий элемент означает, что учет является совокупностью отдельных техник (методических приемов) создания финансовой информации. Внимание исследователей в рамках этого направления сосредоточивается на внутренней логике финансового учета, которая простирается от установления учетных принципов до бухгалтерского баланса. Четвертый элемент переносит акцент с внутренней логики на внешнюю. Его ключевым моментом становится полезность учетной информации для принятия решений, контроля и подотчетности. Изменения в учете здесь возможны под лозунгом поиска «лучших для принятия решений» или «измерения деятельности» (Broadbent, Guthrie, 1992, p. 5–7, 9–11).

<sup>1</sup> Цит. по: Bryer, 2013, p. 594.

Последние десятилетия XX в. отмечены появлением принципиально нового подхода к пониманию бухгалтерского учета. Все большее внимание уделяется изучению взаимосвязей учета с общими гуманитарными теориями: экономическими, социальными и философскими науками (Jacobs, 2012). Новый тренд заметен в современных работах не только по теории, но и по истории учета. Более того, и это свидетельствует о важности истории учета, именно в учетной историографии он был впервые обозначен и получил первое признание. Актуальный подход к историческим исследованиям в сфере учета получил название «критического направления истории бухгалтерского учета», «парадигматического направления» или попросту «новой истории учета» (Critical Histories..., 2012).

Критическое направление в бухгалтерских, в том числе исторических, исследованиях связано с выходом за рамки общепризнанных экономических теорий, например, маржинализма (Cooper, Sherer, 1984, p. 221–222), а также привычной методологии двойной записи, априори ограничивающей поле бухгалтерской науки (Miller, Napier, 1993, p. 631; Carnegie, 2014, p. 720). С появлением критического направления в историографии учета случилось то, что Гастон Башляр (1884–1962) называл эпистемологическим разрывом (Башляр, 1987, с. 166, 208): утверждение нового типа дискурса, отрицающего предшествующую «донаучную» теорию и низводящую ее до уровня идеологии. О том, насколько кардинальным было отрицание традиционной модели исторических исследований, можно судить по весьма едкому, и, можно даже сказать, уничижительному отзыву о традиционалистах из уст первых апологетов «новой истории» Миллера и Напье: «Часто кажется, что традиционные историки только тем и занимаются, что “вручают призы” за нечаянное раннее внедрение элементов современного управленческого учета или, с другой стороны, “выискивают изъяны” у исторических личностей» (Carnegie, 2014, p. 720)<sup>1</sup>.

Энтони Хопвуд, еще один пионер критического направления, утверждал, что традиционные исследования не отвечают на три ключевых вопроса: «Насколько тесно социальная среда взаимосвязана с учетом, как в прошлом, так и в настоящем? Какие факторы стали подлинной движущей силой изменений в учете? Какую роль сыграл учет в создании и становлении социальной и политической сфер?» (Carnegie, 2014, p. 719). Напротив, отличительной чертой «критического направления» является, с точки зрения его сторонников, восприятие учета как «отражающим», так и «определяющим» окружающую среду. И эта, «определяющая» власть бухгалтерского учета, как полагают «новые историки», не ограничивается рамками конкретного предприятия, а распространяется на социум в целом. «Бухгалтерский учет играет важную роль в определении общества как “экономического” явления, — отмечает Напье. — Трансформируясь под влиянием экономического дискурса (об “эффективности”, “выборе” или “поведении рынка”), бухгалтерия в то же время может повлиять на то, в каком направлении этот дискурс будет развиваться»<sup>2</sup> (Napier, 2006, p. 448).

<sup>1</sup> И действительно, в англоязычной исторической литературе были и остаются весьма популярными исследования архивов крупных промышленных предприятий в поисках примеров раннего применения актуальных методов управленческого учета, относительно недавно ставших общепризнанными в теории. Что касается второго замечания, то здесь имеется в виду характерное для исторических исследований и часто неоправданное стремление судить о достижениях тех или иных авторов старинных трактатов с позиций современной науки.

<sup>2</sup> Эта мысль, но в значительно более резкой форме была высказана в начале 1990-х в статье Д. Мак-Клоски и Э. Клэмера (Arjo Klamer), со ссылкой на статьи 1980-х гг. К. Э. Аррингтона (C. Ed. Arrington) и С. Бушелла (S. Burchell): «Бухгалтерский учет — это “активная дискуссионная составляющая”

В своем выводе Напье опирался на исследования, рассматривающие эволюцию бухгалтерского учета и во взаимосвязи с экономической теорией, социологией и политикой. Такого рода работы составляют ныне самостоятельное научное направление, известное как «политическая экономия бухгалтерского учета» (*political economy of accounting* — PEA). Родоначальником PEA и автором термина считается Энтони Тинкер (Anthony Tinker), опубликовавший в 1980 г. одну из самых цитируемых статей по истории бухгалтерии<sup>1</sup> — «К политической экономии бухгалтерского учета: эмпирическая иллюстрация Кэбриджских контроверз» (Tinker, 1980).

## РЕА

Поводом для написания статьи Тинкера послужили знаменитые кембриджские дебаты о капитале<sup>2</sup>, завершившиеся (хотя и не завершённые) несколькими годами ранее. Как известно, основным предметом дебатов, продолжавшихся более 20 лет, была «роль и, как следствие, измерение капитала в промышленных капиталистических обществах» (Коэн, Харкерт, 2009, с. 5), а поводом для дискуссии стала неудовлетворенность базовыми предпосылками маржиналистской (неоклассической) теории. А. Лаззарини в своем обзоре Кембриджских дебатов отмечал, что «в специфическом случае неоклассического подхода вопрос о капитале привел к разгоранию открытых противоречий, характеризующих значительный период его развития» (Лаззарини, 2010, с. 4) и, в подтверждение безусловной значимости предмета спора, процитировал высказывание одного из участников дебатов, Кристофера Блисса: «Как только экономисты достигнут согласия по вопросам теории капитала, они с легкостью достигнут согласия во всем остальном» (Там же).

Тинкер первым попытался интерпретировать Кембриджские дебаты с позиций бухгалтерского учета — обосновать с помощью бухгалтерских доказательств утверждение об ошибочности маржинализма. В своей статье он обратился к критике теории предельной производительности и ее описанию производственной функцией, а доказательства основывал на интерпретации деятельности британской компании Delco (исходными данными послужили показатели ее отчетов о прибылях и убытках за 46 лет). Замысел автора заключался в том, чтобы показать, с опорой на цифры финансовых отчетов, что неоклассический анализ рыночного равновесия не может объяснить неэффективность или несправедливость распределения доходов между различными участниками предприятия — «капиталистическими агентами» по Тинкеру (владельцами, управленцами, работниками, поставщиками, правительствами). Нюанс исследования состоял в том, что компания Delco занималась добычей руды в бывшей британской колонии Сьерра-Леоне, получившей в период исследования (с 1930 по 1976 г.) независимость, и в числе ее работников были как «белые», так и «черные» граждане африканского государства и бывшей метрополии. «Опираясь на примеры из эпохи раннего колониализма<sup>3</sup>, — писал

---

конструирования реальности, а не послушный раб... исполняющий предпочтения избранных экономистов» (Klamer, McCloskey, 1992, p. 158).

<sup>1</sup> По данным *Scopus* указанная статья Тинкера процитирована более 140 раз (последняя на текущий момент ссылка датируется 2014 г.), в *Google Scholar* зафиксировано 320 цитирований статьи, что нельзя не признать значимым достижением для публикации в столь узкоспециальной области.

<sup>2</sup> «Кембриджские контроверзы» (Cambridge Controversies, Cambridge Capital Theory Controversies, Capital Theory Controversy, Cambridge-Cambridge Controversy in the Theory of Capital) известны как «Кембриджские дебаты о капитале» или «Дебаты двух Кембриджей» — Кембриджского университета в Великобритании и Массачусетского технологического института, расположенного в американском городе Кембридже, штат Массачусетс (Коэн, Харкерт, 2009; Лаззарини, 2010).

<sup>3</sup> Тинкер имел в виду период с 1930 по 1947 г.

Тинкер, — не трудно прийти к мнению о важности [к примеру] военных факторов (но не предельной производительности) при определении соотношения прибыли и заработной платы» (Tinker, 1980, p. 158). Этот вывод был предсказуем и полностью подтверждал гипотезу, обозначенную во введении: «...Величина расходов в отчете о прибылях и убытках (и самой прибыли) скорее свидетельствует о социальной, институциональной или монополистической власти [тех, кто ее распределяет] нежели о социальной эффективности и производительности» (Ibid, p. 147).

Интерпретируя кембриджские дебаты и результаты собственного анализа Тинкер сформулировал максиму, оказавшую, как выяснилось позднее, весьма заметное влияние на содержание и направление исследований в области теории и истории бухгалтерского учета: «Как показали Кембриджские дебаты, политические и социальные условия являются основой любого экономического анализа, поэтому бухгалтерские показатели хороши настолько, насколько хороши определяющие их политические и социальные заповеди» (Tinker, 1980, p. 158). Тем самым Тинкер высказался за возвращение в экономическую науку и в теорию учета, как ее составную часть, исследовательской программы, характерной для классической политической экономии — когда распределение дохода и процент прибыли на капитал объясняются не столько «технологически», сколько во взаимосвязи с распределением власти в обществе и его отражением в социально-экономической и институциональной структуре (Ibid, p. 147).

За публикацией статьи Тинкера последовал ее критический разбор. Его автор, Дэвид Купер (David Cooper), в целом положительно оценивая посыл исследования, заметил, что предпринятая Тинкером критика неоклассической теории уступает в основательности критикуемой теории, а случай компании Delco, послуживший иллюстрацией авторских выводов, можно признать отклонением от нормы, а не показательным примером (Cooper, 1980, p. 161–163). Вместе с тем, существенно более важными, нежели критика статьи Тинкера, представляются некоторые рассуждения Купера о взаимоотношениях между бухгалтерским учетом и экономической теорией. Он согласился с Тинкером в том, что неоклассическая концепция определяет содержание современной бухгалтерии и, в то же время, прозорливо заметил, что в обозримое время она не будет отвергнута, в том числе и в силу инертности экономической теории: «...невзирая на то, что бухгалтерские предписания могут быть признаны нуждающимися в некоторых изменениях, сохранение статус-кво остается желательным для базовых положений. Признание подавляющим числом бухгалтеров неоклассической экономической теории, которое вероятно продлится десятилетия, свидетельствует о нежелании обсуждать альтернативные институциональные формы» (Cooper, 1980, p. 164).

Выступая против необоснованности критики неоклассической теории и ее учетного воплощения Купер, в то же время, полагал, что у современной теории учета нет четкого экономического основания. Те свойства учета, которые Тинкер посчитал невозможным объяснить с позиций неоклассической экономики и вписал в парадигму РЕА, Купер расценил не более как «идеологию». По мнению Купера — и в этом он поддержал Тинкера — современный бухгалтерский учет не генерирует экономически обоснованную информацию, полезную для принятия решений и, тем самым, не создает основу для справедливой оценки действующей экономической системы. Скорее он воплощает идеологию мощных социальных групп, обладающих властью в обществе и, как следствие, подвергается опасности стать «всего лишь» инструментом их влияния (Cooper, 1980, p. 165).

Купер поставил под сомнение «неангажированность» и экономическую обоснованность нескольких методологических приемов учета, и среди прочего признание

заработной платы частью затрат компании, а не частью распределяемых доходов по аналогии с процентами на капитал. Он заметил, что бухгалтерии присуще «упорное стремление» обеспечивать сохранение финансового и физического капитала — и это не что иное как трюизм, за которым, как за шкафом, скрываются актуальные, но непривычные для бухгалтерии задачи, в том числе, признание и сохранение человеческого капитала. «Я хочу знать больше о недостатках неоклассической экономической теории, — писал Купер в заключении к своему критическому обзору, — и о значении этих недостатков для существующих и будущих бухгалтерских предписаний. Концепцию поддержания капитала, бухгалтерский учет человеческих ресурсов и отчеты о добавленной стоимости, следовало бы, в свете этих недостатков обдумать заново» (Ibid).

Со времени заочной дискуссии Тинкера и Купера прошло 35 лет — срок достаточный для того, чтобы понять, насколько востребованными оказались их идеи. Пожалуй, Тинкера можно признать победителем в этом споре и не только по формальным, наукометрическим основаниям (его статью цитировали, в среднем, в два с половиной раза чаще чем критический разбор Купера). Придуманная Тинкером РЕА стала, по определению Напье, своеобразным «брендом» влиятельнейшего направления исследований в области истории учета (Napier, 2006, p. 459). Любопытно, что большинство представителей РЕА являются сторонниками марксизма, что позволило Карнеги (используя термин Лювелин<sup>1</sup>) назвать марксистское направление наряду с фукенианством<sup>2</sup> «Гранд теорией» современной истории бухгалтерии (Carnegie, 2014, p. 736). Вскоре и сам Купер, совместно с Шерером, выступил в роли апологета РЕА, признав справедливым суждение о современной экономической науке как о «чистой науке», равнодушной к жизни. Он не только высказался за «политэкономизацию» учета, но и сформулировал вместе со своим соавтором ее «программу», получившую признание (см. Napier, 2006, p. 468). Согласно Куперу и Шереру, политэкономический подход к исследованию истории учета заключается в следующем:

- 1) история учета рассматривается во взаимосвязи с исследованием проблем власти и конфликта в обществе, изучается воздействие финансовых отчетов на распределение дохода, благосостояния и властных полномочий;
- 2) принимается во внимание особая историческая и институциональная среда в которой функционирует учет<sup>3</sup>;

<sup>1</sup> Работа Сью Лювелин посвящена обсуждению категории «теория» в исследованиях по бухгалтерскому учету и управлению. В построенной ею иерархии уровней научного теоретизирования высшую ступень занимает так называемая «гранд теория». К «гранд теории», по ее мнению, относится исследование, которому присущи структурность, беспристрастность, масштаб, прочная ориентация на социальную действительность (напр., социальные институты, культуру, классовые иерархии, распределение власти и ресурсов). К таким «гранд теориям» она, в первую очередь, относит работы Маркса и Хабермаса, а также труды Фуко, Фрейда и Дарвина, без которых «наш мир был бы иным» (Llewelyn, 2003, p. 677–678). Маркс и Фуко, безусловно, популярны среди исследователей теории и истории учета, апологеты Хабермаса также занимают свою нишу в бухгалтерской исследовательской программе (см.: Jacobs, 2012; Львова, 2014, с. 29), впрочем, не стоит думать, что Фрейду и Дарвину не удалось в ней «пристроиться» (о влиянии социального дарвинизма на бухгалтерию и, наоборот, а также о дарвиновской теории эволюции в учете см., напр.: Birkin, Edwards, Woodward, 1997; Johansson, Siverbo, 2009); упоминания Фрейда можно встретить в работах: (Cooper, 1992; Macintosh, Scapens, 1990).

<sup>2</sup> О фукенианстве в бухгалтерии см.: (Burchell, Clubb, and Hopwood, 1985; Miller, O'Leary, 1987; Neimark, 1990; McKinlay, Pezet, 2010).

<sup>3</sup> Купер и Шерер сетовали здесь на преобладание в экономике крупных корпораций, зачастую действующих на олигопольных или монопольных рынках и на неравновесный характер экономики — неоригинальный намек на абстрактность неоклассических моделей, их отдаленность от реальной экономики.

3) независимый взгляд на человеческую мотивацию и роль учета в обществе и, тем самым признание потенциала людей (и бухгалтерии) отражать различные интересы и влиять на них (Cooper, Sherer, 1984, p. 218–219).

Новая исследовательская программа была в полной мере воспринята историками и теоретиками учета. Как уже упоминалось ранее, в последующие 30 лет в изданиях, входящих в наукометрическую базу *Scopus* было опубликовано более 140 работ, опирающихся на публикацию Тинкера о РЕА. В числе первых статья самого Тинкера в соавторстве с Барбарой Мерино и Мерлин Дейл Неймак, в которой рассматривается взаимосвязь бухгалтерского реализма и позитивизма с теорией рыночного равновесия и эффективного рынка, а также эволюция категории ценности в экономической теории и в бухгалтерском учете (Tinker, Merino, Dale Neimark, 1982)<sup>1</sup>. Последняя по времени публикация в русле РЕА принадлежит Элис Брайер (Alice Bryer) и посвящена исследованию, на примере восьми рабочих кооперативов в Аргентине, понятия «онтологический плюрализма в бюджетировании» (Bryer, 2014). В промежутке между ними поместились работы на такие темы как «Коррупция в развивающихся странах. “Размышления” о роли бухгалтерии» (Everett, 2012), «Духовные размышления об эмансипации и бухгалтерском учете» (Molisa, 2011), «Конструирование смысла в интересах власти: анализ типичных идеологических моделей в учебниках по бухгалтерскому учету» (Ferguson, Collison, Power, Stevenson, 2009), «Политическая идеология и бухгалтерское регулирование в Китае» (Ezzamel, Xiao, Pan, 2007), «Критическое теоретизирование в исследованиях управленческого учета» (Cooper, Норрег, 2006), «Что означает общественный интерес? Исследуя идеологию американской профессии общественного бухгалтера» (Baker, 2005), «Зарождение современного учета и падение публичной компании: Ланкаширские хлопковые мануфактуры 1870–1914» (Toms, 2002), «Подарки для индейцев: земля, колониализм и бухгалтерский учет в Канаде» (Dean, 2000). Это лишь случайная подборка из множества работ, опубликованных в новом веке и рассматривающих статью Тинкера как первоисточник исследовательских идей. Однако и столь скромный перечень вполне характеризует разнообразие интерпретаций понятия РЕА в современной учетной науке во временном, географическом, предметном и методологическом аспектах. Можно сказать, используя определение Карнеги для «критического направления» в целом (Carnegie, 2014, p. 734), что исследования РЕА «рассредоточены». Впрочем, у обоих упомянутых научных направлений есть одно объединяющее и изначально декларируемое свойство: «приверженность социально ответственному бухгалтерскому учету» (Roslender, Dillard, 2003, p. 325).

Итак, для РЕА было и остается характерным стремление отдать бухгалтерам все главные роли в истории классовых, этнических, гендерных и прочих социальных конфликтов на экономической почве. Чтобы представить, как это происходит, достаточно процитировать одно высказывание из статьи Тинкера, Мерино и Дейл Неймак: «Маркс полагал, что ценность — это, в конечном счете, социальное явление, поскольку проистекает из обмена жизненным опытом людей, чей труд воплощен в продуктах. Тем самым мы приходим к выводу о том, что бухгалтеры и экономисты — те, кто советуют участникам рыночных сделок или руководят ими — по существу, вовлекаются в социальные отношения и в присвоение рабочего времени» (Tinker, Merino, Dale Neimark, 1982, p. 179).

<sup>1</sup> Одна из наиболее цитируемых статей по теории и истории бухгалтерии (553 ссылки в *Google Scholar* и 269 в *Scopus*). Немного меньше индекс у уже упоминавшийся статьи Купера и Шерера (511 ссылок в *Google Scholar* и 198 в *Scopus*).

В стремлении обосновать значение учета в социально-экономических конфликтах, исследования РЕА неизбежно обращались к методологическим сопоставлениям между бухгалтерским учетом и экономической теорией. Из этих сопоставлений пока не складывается цельная картина взаимодействия двух научных направлений, но можно получить некоторое представление о политэкономической или экономико-теоретической составляющей бухгалтерского учета.

### **Взаимосвязь экономической теории и бухгалтерского учета в исследованиях по теории бухгалтерии**

В современной теории и истории учета не оспаривается мнение о том, что на протяжении XX в. бухгалтерский учет развивался, и в настоящее время продолжает развиваться в русле “mainstream economics”. Пожалуй, наиболее образно эту мысль выразили цитируемые выше Тинкер с соавторами: «Если марсианин обратится к бухгалтерской литературе с тем, чтобы сформировать мнение о содержании [земной] экономики, для него или нее будет простительным предположение о том, что существует только одна экономическая теория — маржинализм» (Tinker, Merino, Dale Neimark, 1982, p. 187).

Известно, что проводником маржинализма в учете послужила работа Ирвинга Фишера<sup>1</sup> «Природа капитала и дохода» (1906), которую Й. Шумпетер, (и это часто цитируемое высказывание (Klamer, McCloskey, 1992, p. 147; Brayer, 2013, p. 595)), назвал «первой экономической теорией бухгалтерского учета» (Шумпетер, 2004, т. 3, с. 1151). Идеи Фишера были восприняты известными американскими теоретиками бухгалтерского учета первой половины XX в., стоявшими у истоков бухгалтерской стандартизации: Расселом Стивенсоном (Russell Alger Stevenson), Вильямом Патоном (William Andrew Paton), Руфусом Ропером (Rufus Rorem) и Джоном Каннингом (John Bennet Canning). Отсылки к интеллектуальному наследию Фишера можно найти в фундаментальных и по сию пору переиздаваемых учебниках по бухгалтерскому учету<sup>2</sup> (Tinker, Merino, Dale Neimark, 1982, p. 188).

Патон и Стивенсон считаются первыми адептами теории Фишера в бухгалтерии, однако наиболее полной и даже исчерпывающей бухгалтерской интерпретацией фишеровской теории капитала признана опубликованная в 1929 г. книга Джона Каннинга «Экономическая теория бухгалтерии: критический анализ теории учета» (“Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory”). «Исследуя бухгалтерскую практику в поиске определения [актива], опирающегося на практикуемые методы учета, он [Каннинг] показал, что бухгалтеры не признают большую часть из того, что экономисты назвали бы активами или доходами, — писал в энциклопедической статье о Каннинге М. Чатфилд. — Он пришел к выводу, что бухгалтерская практика была правовой в большей степени нежели экономически ориентированной и что хотя бухгалтеры и оценивают активы, у них нет теории оценки» (Chatfield, Vangermeersch, 1996, p. 93). Каннинг разработал принципиально новую концепцию оценки и измерения активов, основанную на т. н. “будущих ожиданиях”. «В идеале он предпочитал “прямую оценку” (direct valuation) активов, т. е. дисконтированную текущую стоимость, которую Фишер называл “реализованным [денежным] доходом”, — отмечает С. Зефф в биографическом очерке о Каннинге. — Он верил, что эта идеальная оценка может быть применена

<sup>1</sup> Любопытно, что Тинкер, Мерино и Дейл Неймар анализируют высказывания Фишера как безусловно маржиналистские, его самого называют «самозванным маржиналистом» (Tinker, Merino, Dale Neimark, 1982, p. 188).

<sup>2</sup> См., напр., (Edwards, Bell, 1961; Parker, Harcourt, 1969).

к таким активам, как деньги, дебиторская задолженность и запасы готовой продукции, которые “формируют реализованный денежный доход, статистически измеримый”» (Zeff, 2000, p. 5). Для других активов Каннинг рекомендовал т. н. “непрямую оценку”, а именно «текущую стоимость будущих расходов, необходимых для получения равных поступлений в равных суммах *лучшими доступными альтернативными средствами*» или, но в меньшей степени, «текущую стоимость будущих расходов, необходимых для получения хозяйственной единицей будущих поступлений *наиболее экономичным образом*» (Ibid).

Явная ориентация на будущее заметна у Каннинга не только в подходах к оценке, но и в предложенном им определении активов как «будущих денежных поступлений или поступлений, обращаемых в деньги... выгода от которых по закону или по справедливости передается во владение одному лицу или группе лиц» (Цит. по: Zeff, 2000, p. 7). Авторству Каннинга принадлежит и весьма популярное и современное определение дохода: «Доход признается полученным при соблюдении трех условий: 1) вероятность поступления денег в течение года расценивается как очень высокая; 2) сумма к поступлению известна или может быть точно измерена; 3) произведенные или будущие расходы, направленные на получение дохода известны, и могут быть оценены» (Цит. по: Chatfield, Vangermeersch, 1996, p. 93).

Теория учета, построенная в соответствии с концепцией капитала Фишера, как всякая действующая модель, непрерывно критикуется представителями РЕА. Приведем некоторые из последних высказываний. «Фишер не понимал бухгалтерскую “затратную теорию стоимости”, — пишет один из главных его критиков Роб Брайер, — его теория производит балансы методом простой записи, с активами, представленными в “консервативной” текущей оценке» (Vrugt, 2013, p. 595). Жак Ришар рассматривает влияние теории Фишера на бухгалтерскую оценку в современном контексте: «Согласно [Фишеру] величина капитала (*capital value*) не имеет ничего общего с прошлым (его стоимостью — *its cost*). Скорее она связана с будущим, или более конкретно, с будущими потоками, генерируемыми этим капиталом. Эта концепция оказала заметное влияние на идеологию игроков фондового рынка и привела к замене статической оценки запасов футуристической (основанной на приведенной стоимости будущих денежных потоков. — *Д. Л.*)» (Richard, 2014, p. 15). Ришар критикует стремление IASB<sup>1</sup> перестроить ядро бухгалтерской системы по теории столетней давности исходя из предположения, что акционеры преследуют те же цели, что и в конце XIX в. (Ibid, p. 17). Он утверждает, опираясь на исследование экономиста Эрика Неумайера (Eric Neumayer), что стремление к максимизации чистой дисконтированной стоимости исчисленной на основе модели Калдора-Хикса (вариации фишеровской модели), может оказаться несовместимым с финансовой устойчивостью. Это обстоятельство является, с точки зрения Ришара, еще одним поводом для критики сторонников IFRS<sup>2</sup> с их опорой на теорию Ирвинга Фишера.

### **Взаимосвязь экономической теории и бухгалтерского учета в исследованиях по теории экономики**

Вслед за французским социологом Эвой (Ив) Шапеллю (Eve Chiapello), мы можем констатировать, что в работах по теории учета «влияние теоретической

<sup>1</sup> IASB — International Accounting Standards Board (Совет по международным стандартам бухгалтерского учета).

<sup>2</sup> IFRS — International Financial Reporting Standards (Международные стандарты финансовой отчетности).



экономики на бухгалтерию было отмечено несколько раз», несмотря на то, что это направление научных изысканий пока не исчерпано. Не менее справедливо и другое замечание этого автора — о недостаточном вовлечении бухгалтерского учета в сферу экономических исследований. Шапеллю отмечает, что, начиная с 1960-х гг. «чистая экономика игнорировала проблемы бухгалтерских измерений и работала по большей части с несовместимыми понятиями» (Chiapello, 2007, p. 294).

Шапеллю упоминает лишь одну, относительно недавнюю работу принадлежащую известному экономисту, в которой экономические категории сопоставляются с бухгалтерскими. Речь идет о небольшой статье Дж. Хикса «Дебаты о капитале: старинные и современные» (1974). Отсылки к бухгалтерии заметны с первых страниц этой статьи. Давая определение капитала как «запаса (*stock*) реальных благ (*real goods*), способного к производству последующих благ (полезностей — *utilities*) в будущем» Хикс проводит аналогию с описью (*a list*), «которую на английском, но не американском, мы бы назвали инвентарем (*inventory*)» (Hicks, 1974, p. 308). Далее он замечает, что для целей макроэкономических расчетов этот «инвентарь» необходимо агрегировать, что с неизбежностью ставит вопрос о денежной оценке капитальных благ — предмете как экономических, так и бухгалтерских дебатов.

Так как обсуждается не номинальный, а о реальный капитал (*real capital*) Хикс объединяет проблемы оценки и дефлирования и предлагает две альтернативы: (1) исчислять капитал с учетом индекса цен на капитальные блага (*index of the prices of the capital goods*)<sup>1</sup> или (2) с учетом индекса цен на продукты (*index of product prices*), производимые с помощью капитальных благ<sup>2</sup>. При использовании первого подхода сохраняется инвариантность капитала — изменение его физического состава влечет изменение его стоимости. Хикс обозначает этот подход термином «объем капитала (*volume of capital*)», аналогом термина «физический капитал». При использовании второго подхода капитал теряет свойства инвариантности и изменения в его оценке не коррелируют с изменениями в его физическом составе. Хикс называет такой подход к оценке «стоимость капитала (*value of capital*)», что соотносится с понятием «финансовый капитал». Для единообразно измеренного капитала Хикс нашел еще один, исторический термин — «фонд» (*fund*), а его приверженцев возвел в «фондисты» (*fundists*). Сторонники интерпретации капитала как совокупности материальных благ получили в его системе понятий обозначение «материалисты» (*materialists*)<sup>3</sup> (Hicks, 1974, p. 309).

Полагая, что суть экономического дискурса неизменно заключена в противостоянии между фондистами и материалистами, Хикс далее проводит весьма любопытное ранжирование экономистов прошлого, относя их к первой или второй группе. Он заочно спорит с Эдвином Кеннаном (основателем экономической научной школы LSE<sup>4</sup>), утверждая, что Адам Смит был «бескомпромиссным фондистом», а вслед за ним и все остальные британские классические экономисты, включая Маркса («как иначе он мог бы придумать “Капитализм”?»). К фондистам Хикс отнес и ранних маржиналистов Джевонса и Бем-Баверка. Напротив, Кеннон, а также Вальрас, Маршалл, Пигу и Кларк были признаны чистыми материалистами. Вместе с тем, Хиксу не удалось однозначно классифицировать теорию Кейнса («можно быть кейнсианцем и в то же время материалистом... однако с Кейнса

<sup>1</sup> В бухгалтерской интенции это восстановительная стоимость.

<sup>2</sup> По всей видимости имеется в виду оценка по дисконтируемым будущим денежным потокам.

<sup>3</sup> В работе «Капитал и время», написанной годом ранее, Хикс называл их реалистами (*Realists*), но этот термин показался ему менее удачным, нежели «материалисты».

<sup>4</sup> LSE — London School of Economics (Лондонская школа экономики).

началось возрождение фондизма»), Ирвинга Фишера («по временам занимал обе позиции») и Хайека («сложный фондист») (Nicks, 1974).

Для целей настоящего исследования наибольший интерес представляют основания, по которым Хикс классифицировал экономистов на фондистов и материалистов. Одно из этих оснований можно признать, безусловно, экономическим. «Несомненно всякий, кто использует производственную функцию, где продукт выражен как функция труда, капитала и технологии, рассматриваемыми обособленно, сознает себя (по крайней мере пока ее [функцию] использует) материалистом», — утверждает Хикс (Ibid, p. 308). Отсюда с неизбежностью следовал вывод: «Материализм — это характеристика взглядов, которые сейчас считаются “неоклассической позицией”» (Ibid).

В трактатах представителей классической экономической школы нет однозначных указаний на предпочтение той или иной интерпретации капитала. Когда отсутствуют прямые свидетельства, обращаются к косвенным — для Хикса таким свидетельством стал бухгалтерский учет. По его мнению, классическая политэкономия именно из бухгалтерии заимствовала понятие капитала, и бухгалтерский подход к интерпретации капитала представляется ему однозначным: «И по сей день бухгалтеры — фондисты. Это неверно, будут настаивать бухгалтеры, рассуждать о машинах и оборудовании фирмы как о *капитале*, это не капитал, это — активы. Капитал у бухгалтера появляется на стороне обязательств балансового отчета, а машины и оборудование — на стороне активов. Капитал, соответственно, это фонд, воплощенный в активах» (Ibid, p. 310). Объясняя таким образом бухгалтерское восприятие капитала Хикс называет его фондовым, поскольку активам присуща единообразная и агрегированная стоимостная оценка, воплощенная в цифре капитала на пассивной стороне. Между тем, он обходит вниманием вопрос о том, какой подход к оценке капитала используется в учете — по стоимости капитальных благ или по стоимости произведенных с их помощью продуктов. Сопоставление с бухгалтерией приводит к неявному изменению параметров ранжирования концепций капитала. Фондовая концепция теперь воплощает капитал в стоимостном измерителе (без обсуждения его характера), а материалистская — отказ от такового.

Хикс выводит современную бухгалтерию из купеческого учета, замечая, что его влияние заметно и поныне. Купцов он признает первыми фондистами: «Это купцы думали о капитале как о фонде, инвестированном в запасы товаров, предназначенных для продажи. Капитал, воспринимаемый как фонд, «оборачивается»; материальные блага не оборачиваются, а фонд — да... Запасы товаров во владении купца суть одно целое...» (Ibid). Однако купец владел не только товарами, которые в ту пору называли «движимостью», но и «недвижимостью»: торговыми лавками (которые часто размещались в собственном доме), складами и кораблями. Вместе с тем, в эпоху купеческой, меркантилистской бухгалтерии эти объекты — безусловные капитальные блага, предназначенные для ведения торговли и извлечения дохода, не попадали на баланс и их не агрегировали с другими материальными благами (Львова, 2012). В более ранней своей работе «Теории экономической истории» 1969 г. Хикс не обходит вниманием это обстоятельство и приводит весьма любопытные аргументы в оправдание купеческой избирательности в учете капитальных благ: «Тот или иной торговец в своей деятельности может использовать и какой-то основной капитал (контору, склад или корабль), но ведь все это — не более чем “оболочка” для товаров, на торговле которыми он специализируется. Любой используемый им основной капитал находится как бы на обочине его бизнеса... До возникновения современной промышленности основными капитальными

благами, которые находили применение и изготовление которых требовало существенных затрат, были здания и средства транспорта (в основном, суда). Но ведь здания, скорее, являлись потребительскими товарами, чем производственными, а средства транспорта, пусть даже производственные, способствовали торговле товарами, а не их изготовлению» (Хикс, 2003, с. 182).

Здание, в котором располагалась купеческая лавка или склад, можно представить «потребительским товаром», если только торговлю признать частью процесса потребления или иметь в виду, что здание часто использовалось одновременно для торговых и для личных нужд, и в этой последней, неотделимой от торговли части, являлось предметом потребления (впрочем, в эпоху меркантилизма, как и много позднее имущество, предназначенное для личного потребления, без препятствий становилось частью купеческого баланса). Спорным представляется и предложенное Хиксом объяснение «отказа» торговой бухгалтерии от капитализации средств транспорта. Он полагал, что во времена меркантилизма, в отличие от нового времени, транспорт не воспринимали как фактор, участвующий в изготовлении товаров. Однако и сами товары купцом не изготавливались, а лишь перепродавались. Если избрать критерием капитализации участие в производственной деятельности, то купеческий баланс и капитал теряют смысл и реальность. Иное объяснение отсутствия кораблей в балансе можно найти у Ж. Ришара. Интерпретируя модель учета венецианских купцов, он заметил, что расходы на приобретение корабля рассматривались как часть текущих затрат торгового рейса. По окончании рейса и при благоприятном стечении обстоятельств «купцы записывали выручку от продажи грузов и перепродажи корабля» (Ришар, 2000, с. 34). Таким образом, расходы на приобретение корабля рассматривались как поток, но не как запас или фонд.

Пример с кораблем демонстрирует одну из ключевых проблем купеческой бухгалтерии, отчасти перенесенную в современный учет, а с ним и в экономическую теорию — неопределенность в том, что следует признать потоком, а что — запасом. Для купеческой бухгалтерии балансовый учет, когда материальные блага, пусть частично, получили однородную оценку и стали соотноситься с понятием капитала, было новым явлением. Ранее бухгалтерия ограничивалась учетом притока и оттока денежных средств (текущих доходов и затрат) и эту традицию оказалось очень непросто преодолеть<sup>1</sup>. Поэтому то, что в более позднее время очевидно признавалось капитальным благом (корабль) в эпоху купеческой бухгалтерии в силу инерции могло считаться расходом. Тем самым, торговая бухгалтерия избегала решения еще одной проблемы, связанной с капитализацией благ — распределения доходов и расходов во времени. Проблема временного распределения возникает, когда инвестиции в блага осуществляются в одном периоде, а доходы от этих инвестиций поступают в другом периоде или на протяжении нескольких последующих периодов. В торговле временное распределение, по остроумному замечанию Хикса, «вызывало минимум забот». Купцы по большей части занимались краткосрочными операциями, чаще инвестировали в оборотные блага, нежели в «основные» и «взяли за правило не показывать прибыли до завершения сделки» (Nicks, 1974, p. 312). Как в этих обстоятельствах следовало поступить с кораблем или домом? Если корабль использовался для одной торговой операции, его относили в расход. Дом нельзя было соотнести с конкретной торговой операцией и с денежными поступлениями, поэтому его вовсе не учитывали. Принимая во внимание эти обстоятельства можно ли торговую бухгалтерию считать

<sup>1</sup> Денежный и простой инвентарный учет воспринимался проще, поскольку был естественным или реальным, в то время как капитальный, балансовый — абстрактным (см.: Соколов, 2000).

фондовой по той простой причине, что в ней впервые появился единообразный денежный измеритель для части принадлежащих купцам благ, объединивший их обобщающим понятием «капитала»? Как источник этого подхода, возможно — да, но с современной точки зрения, вероятно — нет.

Предположение Хикса о том, что Адам Смит заимствовал категорию капитала из торговой бухгалтерии, находит подтверждение и у Ирвинга Фишера, который видел истоки погрешностей смитовской теории в недостатках современного ему учета. Цитируем рассуждения Фишера по этому поводу в пересказе Клэмера и Макклоски: «Адам Смит определил капитал как богатство, которое дает денежные доходы, и поэтому не рассматривал дома, занимаемые их владельцами, как часть национального богатства. Фишер возражал, что выгоды от жизни в собственном доме следует признать доходом, и доходом немонетарным (*non-pecuniary*)» (Clamer, McCloskey, 1992, p. 150). Фишер полагал, что Смит путался в совместном определении капитала и доходов, и этот же огрех находил в «теории фонда заработной платы» Дж. С. Милля. Как известно, суть этой теории (от которой Милль впоследствии отказался) в том, что фонд оплаты труда компаний заранее определен, а потому, чем больше компания нанимает работников, тем меньше заработная плата, которую они получают. В этой теории, как отмечал Фишер, смешиваются запасы (*stock*) и потоки (*flows*): фонд заработной платы — это запас (бухгалтеры использовали бы термин «актив»), а выплаты заработной платы — поток (Ibid).

По мнению Клэмера и Макклоски, и в этом они солидарны с Милтоном Фридманом, и в XX в. экономическая наука не избавилась от унаследованной у купеческого учета путаницы между потоками и запасами. В качестве примера они ссылаются на известную модель самого Хикса *IS-LM*, описывающую кейнсианскую теорию национального дохода. «[Модель] была ошибочна преимущественно в части учета, — пишут Клэмер и Макклоски, — как Хикс отмечал позднее, он смешал капитальные счета (в кривой *LM*) со счетами доходов-резервов (в кривой *IS*), вынужденный так сделать, следуя ... Кейнсу. Теоретики макроэкономики потратили немало времени в последующие сорок лет, пытаясь исправить бухгалтерскую ошибку» (Ibid, p. 154).

Возвращаясь к классической политической экономии в ее интерпретации Хиксом, нельзя обойти вниманием еще одно обстоятельство. Классические экономисты были «трехфакторными экономистами», т. е. идентифицировали труд как поток (*flow*), землю как запас (*stock*), и только капитал, как подчеркивал Хикс, не как запас и не как поток, а как фонд. В эпоху классической политической экономии земля — необходимое условие производства благ и, несмотря на то, «что фермер, конечно, использует землю как капитал, никто не сомневается, что это самостоятельный фактор производства» (Hicks, 1974, p. 311). Позднее значение земли как производственного фактора снизилось, что нашло отражение и в учете, капитализирующем землю наравне с другими активами<sup>1</sup>.

В суждении о независимости труда как фактора производства Хикс, как истинный неоклассик, был бескомпромиссен: «Труд работает... посредством капитала, но не капиталом (*on capital*) и не с капиталом (*with capital*). Место каждого из факторов в процессе производства четко разделяется» (Ibid). В бухгалтерском учете эта позиция лишь отчасти была выражена признанием труда элементом затрат (потоков) компании. Однако еще большей проблемой для бухгалтерского

<sup>1</sup> «Современная реконструирование экономики роста (*growth economics*) стремится к двухфакторному анализу, т. е. труда и капитала, — отмечал Шульц, — где земля может быть добавлена к запасам капитала по ее капитализированной стоимости, а может остаться неучтенной, вероятно, из-за незначительности ее роли в большинстве современных экономик» (Schultz, 1972, p. 5).

учета стало появление (в 1960-е гг.), и, что существенно более важно, признание концепции человеческого капитала. Теория бухгалтерского учета, начиная с XX в. опирающаяся на экономическую теорию капитала, внезапно утратила ориентиры. Использование термина «капитал» для обозначения человеческих ресурсов с точки зрения традиционного учета означало, что «людей нужно включить в балансовый отчет»<sup>1</sup> (Roslender, 2009, p. 144; Roslender, Stevenson, 2009, p. 856).

### **Человеческий капитал как иллюстрация разногласий между экономической теорией и теорией бухгалтерского учета**

Клэмер и Маклоски полагают, что предложенное Теодором Шульцем понятие «человеческий капитал» имеет бухгалтерские корни и представляет собой «не более чем соглашение учитывать человеческие способности точно также, как учитываются машины и оборудование» (Clamer, McCloskey, 1992, p. 154). В подтверждение своей позиции они пересказывают историю, вдохновившую Шульца на создание теории человеческого капитала. В 1946 г. Шульц интервьюировал алабамских фермеров и в числе прочих одну немолодую семейную пару. Несмотря на бедность, они выглядели довольными и на недоуменный вопрос профессора дали следующий ответ: «Мы не бедны. Благодаря ферме мы выучили детей в колледже, превратив плодородные земли и пастбища в знание права и латыни. Вы видите, мы богаты»<sup>2</sup> (Ibid). «Безусловно, эти фермеры были богаты, — комментируют историю Клэмер и Маклоски. — Следите за бухгалтерией. И свиначник и курс латыни оплачиваются из сбережений. И то и другое измеримые активы, приносящие доход, если под доходом понимать ‘поток удовлетворения’ (‘stream of satisfaction’). Оба прослужат долго, но в конечном счете изнаются. И одна часть ‘капитала’ может быть обращена в другую» (Ibid).

Парадокс состоит в том, что интуитивно понятная теория человеческого капитала, сформулированная Шульцем при помощи бухгалтерской аллюзии, тем не менее пока не может найти определенного бухгалтерского воплощения. По отношению к этой теории бухгалтерский учет, пожалуй, наиболее наглядным образом проявил присущее ему и замеченное такими экономистами как Фишер, Шумпетер, Хикс, Харкорт, Клэмер и др. свойство верифицировать экономические теории на реализм.

Следует заметить, что бухгалтеры пытались идентифицировать и учесть человеческий капитал задолго до того, как он был обоснован в экономической теории. Так, еще в начале 1920-х гг. Патон признавал, что у компаний есть такой актив, однако его способность быть включенным в отчетность сомнительна. Соответствующий фрагмент из книги Патона неизменно цитирует или упоминает Робин Рослендер (Robin Roslender), автор многочисленных публикаций по учету человеческого капитала. «В коммерческом предприятии организованный и лояльный персонал может быть более важным “активом” чем торговые запасы... — писал Патон, — В настоящее время, кажется, нет никакого способа измерения таких факторов в долларовом выражении, следовательно, они не могут быть признаны в качестве особых экономических активов. Но давайте тогда признаем

<sup>1</sup> Так называлась одна из первых работ по учету человеческого капитала: (Hekimian, Jones, 1967).

<sup>2</sup> Любопытно, что один из российских комментаторов теории человеческого капитала считает ее оторванной от реальной жизни, поскольку «сложно представить, что родители оценивают возможный экономический эффект от вложений в развитие и воспитание своих детей» (Гильтман, 2009). Эта ремарка показывает, что экономический подход к анализу человеческого поведения может казаться чужеродным в иных социальных условиях.

существенные ограничения традиционного бухгалтерского баланса как отчета о финансовом состоянии» (Cited by: Roslender, 2009, p. 144). Отмеченная Патоном проблема оценки человеческого капитала для целей балансового обобщения до сих не решена, однако, как выяснилось позднее, трудности с оценкой являются не единственным препятствием бухгалтерской идентификации этого ресурса.

Начало специальным исследованиям по бухгалтерскому учету человеческого капитала было положено в начале 1960-х гг., когда Теодор Шульц сформулировал основы своей теории. Пионером в этой области стал представитель Мичиганского университета Р. Г. Германсон (R. H. Hermanson). Он принял за основу теорию Шульца и начал разработку концепции бухгалтерской капитализации человеческих ресурсов. Одна из новаций Германсона заключалась в том, что он отошел от критерия признания активов исключительно по праву собственности, утверждая, в духе маржинализма, что человеческий капитал обладает потенциальной ценностью для бизнеса и в силу этого обстоятельства должен быть принят на баланс (Roslender, Stevenson, 2009, p. 856). В части оценки как необходимого условия признания актива, Германсону представлялось важным «убедить практиков и ученых [в том], что учет людей возможен и в отсутствие исторической стоимости (затрат на приобретение или создание. — Д. Л.)»<sup>1</sup> — (Roslender, 2009, p. 144). Германсон предложил два возможных подхода к оценке человеческих ресурсов в денежном выражении: метод неприобретенного гудвила (*unpurchased goodwill method*)<sup>2</sup> и метод приведенной текущей стоимости (*adjusted present value method*) — (Ibid; Roslender, Stevenson, 2009, p. 856; Мэтьюс, Перера, 1999, с. 446).

Рослендер скептически оценивал усилия Германсона по поиску адекватного метода оценки человеческих ресурсов. Он поставил имя Германсона первым в длинном списке исследователей теории учета человеческого капитала, «увлеченных преумножением загадочных способов точного исчисления... [его] стоимости» (Roslender, 2009, p. 144). Последователи Германсона в дополнение к двум предложенным им способам оценки человеческих ресурсов разработали множество других: ожидаемая стоимость реализации индивида (*an individual's expected realizable value*) и стохастическая модель оценки вознаграждения (*stochastic rewards valuation model*) Э. Фламхольца (E. Flamholtz), монетарная модель оценки человеческих ресурсов (*monetary human resource valuation model*) Б. Лева и А. Шварца (B. Lev and A. Schwartz), модель групповой оценки Р. Ликерта и Д. Боуэрса (R. Likert and D. Bowers) и др. Та категория, существование которой Германсон отрицал — первоначальная стоимость человеческих ресурсов — стала в дальнейшем предметом измерения. Были придуманы несколько способов ее определения: метод капитализации затрат, связанных с вербовкой, наймом и обучением персонала и метод оценки издержек фирмы на замещение работника Фламхольца, а также метод оценки себестоимости человеческих ресурсов по альтернативным издержкам Дж. Хекимьяна и К. Джонса (J. Hekimian and C. Jones) — (Мэтьюс, Перера, 1999, с. 444–448). Все перечисленные разработки относятся к концу 1960-х, началу 1970-х гг.; ни одна из них с той поры не получила широкого признания и не избежала критики. Проблема

<sup>1</sup> В то время историческая, первоначальная стоимость все еще считалась базовой в финансовом учете и отчетности, хотя ее значение уже оспаривалось (Roslender, 2009, p. 144).

<sup>2</sup> «Метод неприобретенного гудвила, — поясняют М. Р. Мэтьюс и М. Х. Б. Перера, — основан на предположении о том, что если норма прибыли фирмы превышает обычный уровень, это свидетельствует о наличии добавочных операционных активов (в том числе человеческих ресурсов)... Гудвил считается результатом наличия управленческих способностей, социальных и личностных качеств, специальных умений или знаний, сложившейся клиентуры и штата, а также благоприятных условий торговли, создающих хорошую репутацию» (Мэтьюс, Перера, 1999, с. 446). Этот метод, пожалуй, остается одним из наиболее обсуждаемых и популярных.

в том, что любой из упомянутых методов определения стоимости человеческих ресурсов основывается на субъективных экспертных оценках, зачастую весьма недостоверных<sup>1</sup>.

Неудачные попытки предложить обоснованный метод оценки человеческих ресурсов в бухгалтерском учете привели некоторых исследователей к мысли, что «бухгалтерский учет не понимает стоимость». Появились новые основания для критики артикулируемого регуляторами<sup>2</sup> «неоклассического восприятия бухгалтерского учета как системы, направленной на исчисление чистой текущей стоимости будущих денежных потоков» и продвижения классического, в первую очередь марксистского восприятия стоимости одновременно в экономическом и социальном смысле (Spence, Carter, 2011, p. 309).

Наряду с оценкой человеческого капитала множество вопросов вызывает его способность к идентификации. К. Спенс и Д. Картер (C. Spence and D. Carter), обращают внимание на то, что труд и его носители являются одушевленным и уже в силу этого обстоятельства нетипичным активом. Действительно, трудно согласиться признать в учете компании капитал, который в 5 часов вечера уходит домой. Отсюда возникают сомнения в способности компании контролировать ресурс (необходимый критерий для признания актива), поскольку «труд, это фундаментальный актив для организации (но не организации)» (Ibid). Надо также, вслед за Рослендером, Марк и Стивенсон, заметить, что понятие «человеческий капитал» объединяет ресурсы, которые не могут иметь единых подходов к идентификации. Для части этих ресурсов возможна аналогия с традиционными активами, тогда как для других эта аналогия не находится. Так, управленческие информационные системы и базы данных по сути не отличаются от традиционного физического капитала и могут быть учтены аналогичным образом. То же можно сказать об интеллектуальной собственности, многие формы которой уже включены в баланс в виде нематериальных активов. В то же время есть признанные элементы интеллектуального капитала, такие как философия управления, корпоративная культура, репутация корпорации, которые являясь «нематериальными нематериальными активами» (intangible intangible assets) не могут быть учтены по аналогии с физическим капиталом. Данные активы были обозначены Рослендером и Фишэмом термином «первичный интеллектуальный капитал», т. е. труд как таковой. Именно этим трудом создаются, в том числе, нематериальные активы в привычном понимании (по Рослендеру и Фишему «вторичный интеллектуальный капитал») (Roslender et al. 2014, p. 6).

Таким образом, агрегирование человеческого капитала с другими активами представляется непростой, а возможно, и неразрешимой задачей. «Несмотря на то, что труд, или, точнее, его индивидуальные и коллективные атрибуты могут быть определены достаточно точно... как живые организационные активы, — отмечают Рослендер, Марк и Стивенсон, — уникальность первичного интеллектуального капитала по отношению даже к вторичному интеллектуальному капиталу, также, как и к другим традиционным формам капитала достаточна, чтобы препятствовать

<sup>1</sup> Так, метод неприобретенного гудвила критиковали за субъективность и приблизительность результатов вычислений, метод альтернативных издержек — за оценку недифицитных работников по низкой или нулевой стоимости. Метод оценки издержек фирмы на замещение работников дал интересные практические результаты: сформированные менеджерами оценки затрат на полное замещение штата колебались от двух до десяти величин годового фонда оплаты труда (Мэтьюс, Перера, 1999, с. 445).

<sup>2</sup> Имеются в виду FASB — The Financial Accounting Standards Board (Совет по стандартам финансового учета, США) и IASB).

его учету как активов вместе с другими формами капитала пусть способами, которым в других обстоятельствах можно было бы поаплодировать» (Roslender et al, 2014, p. 6).

Гатри и Мерфи в опубликованном в 2009 г. исследовании «Прошлое, настоящее и возможное будущее развитие бухгалтерского учета человеческого капитала» (Guthrie, Murthy, 2009) вынуждены были констатировать, что пока так и не найдены ответы на ключевые в этой области вопросы: «Должна ли информация [о человеческих ресурсах], востребуемая рынками капитала, быть императивной или произвольной, монетарной или нет, представляться в составе годового отчета или вне его, и если в годовом отчете, то как составляющая финансовой отчетности или за ее рамками» (Ibid, p. 137). По-прежнему нет полной ясности в вопросе о взаимосвязи между традиционной финансовой отчетностью компании и решениями, принимаемыми на рынке капитала, что ставит под сомнение востребованность информации о человеческом капитале в формате балансового актива.

### Заключение

В последние годы все более становится заметным, что содержание теории бухгалтерского учета существенным образом изменилось. Такие традиционные направления бухгалтерских исследований как совершенствование техники учета, поиск оптимальной формы регулирования практики ведения учета и даже обсуждение полезности учетной информации для принятия решений ныне находятся на периферии бухгалтерского научного дискурса. Современный, «критический» и «парадигматический» формат теоретизирования о бухгалтерском учете основан на убежденности в его значимости для экономики и общества и активной роли в «конструировании реальности».

Теория бухгалтерского учета переосмысливается в парадигме *mainstream economics*, а ее проблемы более не рассматриваются обособленно от общих проблем экономической теории. В традиционном представлении утрата бухгалтерским учетом достоверности объясняется внутренними свойствами учета. В этом контексте стремление к достоверности может быть существенно ограничено узкими рамками учетной методологии. Между тем, сама эта методология имеет ограничения, налагаемые действующей экономической моделью. И, если согласиться с данным предположением, в поисках достоверности учетной информации необходимо преодолеть ограничения *mainstream economics*.

Упомянутые выше кембриджские дебаты о капитале явились своего рода сигналом о том, что методологические или технические подходы к созданию, как моделей функционирования экономики, так и учетных моделей недостаточны. Под влиянием эконом-теоретического дискурса исследователи теории и истории учета вновь обратились к классической политической экономии. В ней они увидели возможность преобразования учета в ответ на запрос времени об отражении в отчетности сложных взаимосвязей в экономической жизни общества. При этом учет рассматривается ими как некая экспериментальная площадка для апробирования альтернативных экономических теорий.

Связующим звеном и, в тоже время источником расхождений между теорией бухгалтерского учета и экономической теорией традиционно является концепция капитала. Утверждение о том, что капитал в учете и капитал в экономических моделях — может быть выражен одним и тем же не бесспорно, как, впрочем, и обратное утверждение. Шумпетер полагал, что одной из ошибок концептуализации капитала стало «неоправданное желание многих авторов для удобства



анализа приблизить понятие «капитал» или к активу, или к пассиву бухгалтерского баланса коммерческой фирмы» (Шумпетер, 2004, с. 830–831). Хикс, напротив, считал, что обращение к бухгалтерскому балансу является способом направить процесс развития экономической теории в русло реальной экономики. «Многие из математических моделей, — писал он, — включая некоторые мои, катастрофически оторваны от реальности. Они потеряли связь с землей» (Cited by: Klamer, 1989, p. XX).

В последние годы в экономической теории прослеживается тенденция расширительного толкования капитала в сторону социальной составляющей. В то же время бухгалтерские балансы (как в микро-, так и в макро- формах), невольно ориентируясь на «сугубо экономическое» понимание капитала, не отражают важнейшие общественные блага, от ставшего привычным понятия «человеческий капитал» до относительно новых категорий, обозначаемых словесными формулами «хорошая жизнь» и «хорошее общество» (Klamer, 2002, p. 453). На проверку бухгалтерский учет, ориентированный на балансовую модель, оказывается подлинной или чистой экономической системой, не способной к восприятию неэкономических явлений.

Невозможность включить в баланс такие объекты как персонал компании или социальная ответственность бизнеса рождает парадоксальное умозаключение: «восприятие сотрудников как актива не предполагает, однако, их автоматического включения в баланс» (Roslender et al, 2014, p. 6). В контексте экономической теории эта мысль могла бы звучать так: восприятие человеческих ресурсов как капитала вовсе не означает, что они обладают свойствами капитальных благ. Как компромисс данное умозаключение вполне может иметь место, но проблема, которая отчасти затронута в данной статье, вряд ли может быть разрешена на его основе.

## Литература

- Баилляр Г.* Новый рационализм / Пер. с фр. предисл. и общ. ред. А. Ф. Зотова. М., 1987.
- Блауг М.* Экономическая мысль в ретроспективе / пер. с англ. М., 1994.
- Гильтман М. А.* К вопросу о методологии теории человеческого капитала // Проблемы современной экономики. 2009. № 2 (30).
- Козн А., Харкерт Дж.* Судьба дискуссии двух Кембриджей о теории капитала // Вопросы экономики. 2009. № 8. С. 4–27.
- Лаззарини А.* О некоторых нерешенных вопросах Кембриджских дебатов о капитале // Финансы и бизнес. 2010. № 2. С. 4–24.
- Львова Д. А.* Статистика и учет активов в эпоху меркантилизма // Финансы и бизнес. 2012. № 2. С. 144–154.
- Львова Д. А.* Истоки теории бухгалтерского учета общественного сектора экономики. СПб., 2014.
- Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б.* Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М., 1999.
- Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика / пер. с фр. под ред. Я. В. Соколова. М., 2000.
- Слово о счетах и записях. Сборник цитат и афоризмов о бухгалтерском учете от каменного до XXI века. / авт.-сост. М. Ю. Медведев. М., 2002.
- Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М., 2000.
- Хикс Д.* Теория экономической истории / пер. с англ.; общ. ред. и вступ. ст. Р. М. Нуреева. М., 2003.
- Шумпетер Й. А.* История экономического анализа: в 3-х т. / Пер. с англ. под ред. В. С. Автономова. СПб., 2004. Т. 2–3.
- Baker R. C.* “What is the Meaning of “the Public Interest”?: Examining the Ideology of the American Public Accounting Profession // Accounting, Auditing and Accountability Journal. 2005. Vol. 18 Iss. 5. P. 690–703.

- Birkin F., Edwards P., Woodward D.* Changed Rules Theory and the Evolution of Accountancy // *Critical Perspectives on Accounting*. 1997. N 8 (4). P. 315–340.
- Broadbent J., Guthrie J.* Changes in the Public Sector: A Review of Recent ‘Alternative’ Accounting Research // *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 1992. Vol. 5. N 2. P. 3–32.
- Bryer A. R.* Participation in Budgeting: A Critical Anthropological Approach // *Accounting, Organizations and Society*. 2014. Vol. 39 N 7. P. 511–530.
- Bryer R. A.* A Marxist Critique of the FASBs Conceptual Framework // *Critical Perspectives on Accounting*. 1999. N 10. P. 551–589.
- Bryer R. A.* Americanism and Financial Accounting Theory. Part 3: Adam Smith, the Rise and Fall of Socialism, and Irving Fisher’s Theory of Accounting // *Critical Perspectives on Accounting*. 2013. N 24.
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A.* Accounting in its Social Context: Towards a History of Value Added in the United Kingdom // *Accounting, Organizations and Society*. 1985. N 10 (4). P. 381–413.
- Carnegie G.* Historiography for Accounting: Methodological Contributions, Contributors and Thought Patterns from 1983 to 2012 // *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2014. N 27. P. 715–755.
- Chiapello E.* Accounting and the Birth of the Notion of Capitalism // *Critical Perspectives on Accounting*. 2007. N 18. P. 263–296.
- Cooper C.* The Non and Nom of Accounting for (M)other Nature // *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 1992. Vol. 5. N 3. P. 16–39.
- Cooper D. J.* Discussion of Towards a Political Economy of Accounting // *Accounting, Organizations and Society*. 1980. Vol. 5. N 1. P. 161–166.
- Cooper D. J., Hopper T.* Critical Theorising in Management Accounting Research // *Handbooks of Management Accounting Research*. 2006. Vol. 1. P. 207–245.
- Cooper D. J., Sherer M. J.* The Value of Corporate Accounting Reports: Arguments for a Political Economy of Accounting // *Accounting Organizations and Society*. 1984. Vol. 9. N 3/4. P. 207–232.
- Critical Histories of Accounting. Sinister Inscriptions in the Modern Era / Ed. by R. K. Fleischman, S. P. Walker, W. Funnell. London, 2012.
- Dean N.* “Presents” For The “Indians”: Land, Colonialism and Accounting in Canada // *Accounting, Organizations and Society*. 2000. Vol. 25. N 2.
- Edwards E. O., Bell P. W.* The Theory and Measurement of Business Income. Los Angeles, Berkeley (CA), 1961.
- Everett J.* Corruption in Developing Countries: ‘Thinking About’ the Role of Accounting // *Handbook of Accounting and Development* / Ed. by T. Hopper, M. Tsamenyi, S. Uddin, D. Wickramasinghe. Cheltenham, 2012.
- Ezzamel M., Xiao J., Zezhong, Pan A.* Political Ideology and Accounting Regulation in China // *Accounting Organizations and Society*. 2007. Vol. 32 N 7–8. P. 669–700.
- Ferguson J., Collison D. J., Power D. M., Stevenson L. A.* Constructing Meaning in the Service of Power: An Analysis of the Typical Modes of Ideology in Accounting Textbooks // *Critical Perspectives on Accounting*. 2009. N 20 (8). P. 896–909.
- Guthrie J., Murthy V.* Past, Present and Possible Future Developments in Human Capital Accounting // *Journal of Human Resource Costing & Accounting*. 2009. Vol. 13. Iss. 2. P. 125–142.
- Hekimian J. S., Jones C.* Put People on Your Balance Sheet // *Harvard Business Review*. 1967. Vol. 43. N 2. P. 105–13.
- Hicks J.* Capital Controversies: Ancient and Modern // *The American Economic Review*. 1974. Vol. 64. N 2. Papers and Proceedings of the Eighty-sixth Annual Meeting of the American Economic Association. 1974. May. P. 307–316.
- Jacobs K.* Making Sense of Social Practice: Theoretical Pluralism in Public Sector Accounting Research // *Financial Accountability & Management*. 2012. Vol. 1. P. 1–26.
- Johansson T., Siverbo S.* Why is Research on Management Accounting Change not Explicitly Evolutionary? Taking the Next Step in the Conceptualisation of Management Accounting Change // *Management Accounting Research*. 2009. N 20 (2). P. 146–162.
- Klamer A.* Accounting for Social and Cultural Values // *De Economist*. 2002. N 150 (4). P. 453–473.
- Klamer A.* An Accountant Among Economists: Conversations with Sir John R. Hicks // *The Journal of Economic Perspectives*. 1989. P. 167–180.

*Klamer A., McCloskey D.* Accounting as the Master Metaphor of Economics // *European Accounting Review*. 1992. Vol. 1. N 1. P. 145–160.

*Llewelyn S.* What Counts as “Theory” in Qualitative Management and Accounting Research? Introducing Five Levels of Theorizing // *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2003. Vol. 16. Iss. 4. P. 662–708.

*Macintosh N. B., Scapens R. W.* Structuration Theory in Management Accounting // *Accounting, Organizations and Society*. 1990. Vol. 15. N 5. P. 455–477.

*McKinlay A., Pezet E.* Accounting for Foucault // *Critical Perspectives on Accounting*. 2010. N 21(6). P. 486–495.

*Miller P., O’Leary T.* Accounting and the Construction of the Governable Person // *Accounting, Organizations and Society*. 1987. Vol. 12. N 3. P. 235–265.

*Miller P., Napier Ch.* Genealogies of Calculation // *Accounting, Organizations and Society*. 1993. Vol. 18 N 7–8. P. 631–647.

*Molisa P.* A Spiritual Reflection on Emancipation and Accounting // *Critical Perspectives on Accounting*. 2011. Vol. 22. Iss. 5. P. 453–484.

*Napier C. J.* Accounts of Change: 30 Years of Historical Accounting Research // *Accounting, Organizations and Society*. 2006. N 31.

*Neimark M.* The King is dead. Long Live the King! // *Critical Perspectives on Accounting*. 1990. N 1(1). P. 103–114.

*Parker R., Harcourt G.* Introduction // *Readings in the Concept and Measurement of Income* / Ed. by R. Parker, G. Harcourt. London, 1969.

*Richard J.* The Dangerous Dynamics of Modern Capitalism (From static to IFRS’ futuristic accounting) // *Critical Perspectives on Accounting*. 2014. URL: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2014.08.001> Roslender R., et al. Damned if you Do, Damned if You Don’t: Conflicting Perspectives on the Virtues of Accounting for People // *Critical Perspectives on Accounting*. 2014. URL: <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2014.06.002> Roslender R. So Tell me Again... just why Would You Want to Account for People? // *Journal of Human Resource Costing & Accounting*. 2009. Vol. 13. Iss. 2. P. 143–153.

*Roslender R., Dillard J.* Reflections on the Interdisciplinary Perspectives on Accounting Project // *Critical Perspectives on Accounting*. 2003. Vol. 14. P. 325–351.

*Roslender R., Stevenson J.* Accounting for People: A Real Step Forward or More a Case of Wishing and Hoping? // *Critical Perspectives on Accounting*. 2009. N 20. P. 855–869.

*Schultz T. W.* Human Capital: Policy Issues and Research Opportunities // *Economic Research: Retrospect and Prospect*. Vol. 6. Human Resources. 1972. URL: <http://www.nber.org/chapters/c4126>

*Spence C., Carter D.* Accounting for the General Intellect: Immaterial Labour and the Social Factory // *Critical Perspectives on Accounting*. 2011. N 22. P. 304–315.

*The History of Accounting: An International Encyclopedia* / Ed. by M. Chatfield, R. Vangermeersch. N. Y., 1996.

*Tinker A. M.* Towards a Political Economy of Accounting: An empirical illustration of the Cambridge controversies // *Accounting, Organizations and Society*. 1980. Vol. 5 N 1. P. 147–160.

*Tinker A. M., Merino B. D., Dale Neimark M.* The Normative Origins of Positive Theories: Ideology and Accounting Thought // *Accounting, Organizations and Society*. 1982. Vol. 7. N 2. P. 167–200.

*Toms J. S.* The Rise of Modern Accounting and the Fall of the Public Company: The Lancashire Cotton Mills 1870–1914 // *Accounting, Organizations and Society*. 2002. Vol. 27. N 1–2. P. 61–84.

*Zeff S. A., Canning J. B.* A View of His Academic Career // 2000. *Abacus*. Vol. 36. Iss. 1. P. 4–39.