

## СТАТИСТИКА И УЧЕТ

УДК 330.8+336.6

*В. В. Ковалев*

### **ЯВЛЯЕТСЯ ЛИ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НАУКОЙ: РЕТРОСПЕКТИВА ВЗГЛЯДОВ И ТЕНДЕНЦИИ**

Бухгалтерский учет в России представляет собой одну из самых противоречивых областей научной деятельности. Профессия бухгалтера, с которой среднестатистический молодой человек хотел бы олицетворять свою будущую деятельность и статусное положение в обществе, также имеет неоднозначную оценку. С одной стороны, эта профессия весьма востребованна — просто потому, что любой вид деятельности, и в особенности коммерческой, подразумевает учет доходов и расходов, представленных в том или ином виде, а потому без бухгалтера нельзя выстроить более или менее жизнеспособную социально-экономическую систему, предназначенную для производства тех или иных благ и услуг. Поэтому число работников, занимающихся счетной работой и именуемых бухгалтерами, счетоводами и учетчиками, традиционно измеряется в нашей стране многими сотнями тысяч. С другой стороны, отношение к этой профессии (в смысле ее привлекательности и престижности) в XX в. в России имело тенденцию к устойчивому понижению (подробнее см. [1]). Причем произошло это в период советской власти. На самом деле, ничего странного в таком развитии событий нет, поскольку именно в эти годы социалистический учет трансформировался в банальную по сути, но весьма изощренную в техническом плане систему контроля. Метаморфозы, происходившие с учетом, весьма примечательны, причем не только в контексте его эволюции в России.

Основными причинами, побудившими автора к написанию данной статьи, явились: 1) негативное отношение к учету, устойчиво проявляющееся в ряде ведущих вузов страны и в определенных университетских и академических кругах и выражающееся в том числе либо в нежелании включать курсы учетной и финансово-аналитической направленности в учебные университетские программы или профили, либо

---

**Валерий Викторович КОВАЛЕВ** — д-р экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита экономического факультета СПбГУ. Заслуженный деятель науки РФ. Окончил математико-механический факультет ЛГУ по кафедре теории вероятностей и математической статистики (1972) и аспирантуру по кафедре статистики в Ленинградском институте советской торговли (1984). В 1993 г. защитил докторскую диссертацию. Основные направления научных интересов — корпоративные финансы и учет. Автор публикаций по проблемам истории, теории и практики бухгалтерского учета, анализа и финансового менеджмента; e-mail: vk48@list.ru

© В. В. Ковалев, 2013

в их резком сокращении и содержательном выхолащивании; 2) катастрофическое сокращение теоретических и учебно-методических исследований и публикаций в области теории учета; 3) отсутствие консолидированного согласия в российском научном бухгалтерском сообществе и аудиторско-бухгалтерской практике по поводу активизации научных разработок и предоставления площадок для публикации результатов (число специализированных научных журналов недостаточно, а научный уровень издаваемых журналов существенно ниже по сравнению с их западными аналогами). Соответствующая проблематика затрагивалась автором настоящей статьи в его предыдущих работах (см. [2; 3; 4]).

### Учет как практика

Безусловно, учет как определенная область человеческой деятельности начал формироваться не в тиши кабинетов и лабораторий, не как некое теоретическое знание, но как набор некоторых последовательно совершенствовавшихся процедур и навыков счета, учета и контроля, к разработке которых ученые вряд ли имели хоть какое-то отношение. Ввиду безусловной практической полезности и востребованности профессия бухгалтера с самого начала своего зарождения рассматривалась как весьма достойная, причем, как отмечал Я. В. Соколов, «чем дальше мы углубляемся в историю, тем более позитивна оценка счетного работника; связано это с тем, что когда основная масса населения не умела ни читать, ни писать, а бухгалтеры умели делать и то, и другое, каждый грамотный человек становился нужным и уважаемым» [1, с. 6]. Историки бухгалтерского учета не без основания полагают, что первыми бухгалтерами были писцы: молодых людей отбирали и обучали в специальных школах грамоте и счету, приучали к аккуратности и честности в своей работе; ученики, успешно прошедшие курс обучения, становились писцами, о чем объявлялось принародно, и направлялись в помощники к государственным мужам [5, р. 4]. Именно писцы как образованные, грамотные и честные люди и стали оказывать специальные услуги, в частности, в торговле: по оформлению сделок, фиксированию условий их осуществления, ведению текущих и заключительных подсчетов и т. п. В дальнейшем эти услуги распространились и на другие сферы хозяйственной жизни. По мере развития общества и экономики появились специализированные учетные системы, самой примечательной из которых стала двойная бухгалтерия, сформировавшаяся, вероятно, в XIII–XV вв. и благополучно дожившая до наших дней. С определённой долей условности можно утверждать, что в конце XV в. учет попал в сферу интересов ученых — по крайней мере, первый систематизатор двойной бухгалтерии францисканский монах и математик Л. Пачоли (*Luca Pacioli*, 1445–1517) дал ее описание в «Трактате о счетах и записях» («*Particularis de Computis et Scripturis*») сочинения «Сумма знаний по арифметике, геометрии, отношениям и пропорциональности» («*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*»); слово «сумма» в данном случае означает «обзор», «краткое обобщение»). В труде знаменитого итальянца бухгалтерия, основывающаяся на принципе двойной записи, была представлена, по сути, как один из разделов прикладной математики [6].

К сожалению, с течением времени и в результате действия ряда факторов, в числе которых — повышение уровня образованности населения, проявление сословных предпочтений и усиление аристократического скептицизма и презрения к учету и коммерции, — уважение к бухгалтерской профессии стало снижаться. В целом можно говорить о волнообразности временной динамики, описывающей отношение к учет-

ной профессии: если XVIII в., по словам Соколова, был Золотым веком учета, то уже в последующем столетии отношение к бухгалтерскому труду меняется на негативное. Позитивные тенденции в эволюционном развитии учета (с позиции как теории, так и практики) вновь проявились в начале XX в. Именно в то время, по мнению профессора Университета в Нью-Орлеане В. Баладони (*Vahe Baladouni*), учет начал приобретать профессиональный статус, что выразилось в трех аспектах: 1) достижении довольно высокого уровня обобщения и систематизации; 2) смещении акцентов с интересов собственно бухгалтеров или конкретных частных собственников на интересы публики (т. е. широкого круга потенциальных пользователей результатами учета) в целом; 3) реализации идеи этического кодекса бухгалтера как инструмента действенного контроля за поведением профессионального бухгалтера в ходе осуществления им своих функций. Подтверждение этой тенденции, безусловно сказавшейся и на повышении престижности профессии бухгалтера, ученый видит, в частности, в идентификации влиятельным журналом *Fortune* в 1932 г. трех профессиональных сфер деятельности, в которых исключительно важную роль играют этика и профессиональный опыт: юриспруденции, медицины и сертифицированных публичных бухгалтерских услуг. Работающие в этих областях должны иметь полное университетское образование, а также соответствовать профессиональным квалификационным стандартам [5, р. 4–5].

Резко ускорившееся впоследствии развитие финансовых рынков и признание того факта, что, несмотря на все недостатки и условности публичной финансовой отчетности, какой-либо серьезной альтернативы ей как средству бизнес-коммуникации в настоящее время не существует, привело к вполне объяснимому результату — бухгалтерское дело, понимаемое в широком смысле (финансовый и управленческий учеты, аудит, специальные виды учета), заняло достойное место в ряду профессий экономической и управленческой направленности. Причины этого многоаспектны и не сводятся к тому очевидному факту, что с самого начала своего зарождения учет постоянно совершенствовался, исходя прежде всего из интересов все более расширявшегося круга пользователей его результатами и усложнением предъявляемых ими требований к информационному обеспечению бизнес-операций. Можно говорить об определенной безальтернативности идеи выстраивания системы учета, которой свойственны публично оговоренные свойства и принципы устройства и ведения и которая предназначена для решения двух жизненно необходимых функций в бизнесе: *контроля и коммуникации*. Иными словами, никакие более или менее значимые внутри- и внефирменные операции с финансовыми и материальными активами, в том числе операции, связанные с изменением организационно-правовых основ хозяйствующих субъектов и финансовым сопровождением их взаимоотношений с органами власти и регуляторами рынков, по определению не могут обойтись без учета.

Что касается России, то развитие бухгалтерской практики вплоть до Октябрьской революции 1917 г. находилось в русле общемировых тенденций. Новации в практику приходили в основном из развитых стран Европы и внедрялись с определенным временным лагом. Ситуация коренным образом изменилась после революции, что наложило весьма существенный отпечаток на эволюцию учетной профессии. Выхолащивание содержательной сути учета и неоправданное (с позиции его функционального предназначения) выпячивание контрольной функции в годы советской власти привели, с одной стороны, к утяжелению учета в техническом, процедурном контексте (имеется в виду множественность обязательных к исполнению инструкций), а с дру-

гой — к упрощению потенциальных возможностей в плане развития теории учета и участия бухгалтера в процессе управления хозяйствующим субъектом. Именно в это время в стране произошла феминизация учета — вероятно, женщины в силу своей природной мягкости относятся более терпимо к необходимости заниматься рутинными счетными процедурами. В последние 20 лет происходит постепенное эволюционирование российской бухгалтерской практики в сторону англо-американской модели учета. Однако кардинальное изменение общественного мнения в отношении имиджа бухгалтерской профессии вряд ли произойдет в ближайшем будущем.

### **Влияние практики на развитие исследований в области учета**

Выравнивание процедур и техники бухгалтерских практик в развитых странах мира вполне объяснимо и обуславливается прежде всего процессами глобализации и интернационализации бизнеса. Сопровождается это эволюционным прогрессом в технике и практике учета, с очевидностью проявляющимся на протяжении всего периода существования модели двойной бухгалтерии. Более дискуссионной представляется оценка места и эволюции учета в системе научных знаний. Уместно, правда, отметить следующее обстоятельство. Вполне очевидно, что бухгалтерский учет, являясь прикладным знанием, не может не испытывать огромного давления практики. Иными словами, практика подталкивает развитие учета как науки. Вместе с тем в современной постоянно усложняющейся среде и сама практика не может обойтись без науки. Проявляется это взаимное давление, в частности, в том, что выравнивание учетных техник и технологий в современной бизнес-среде невозможно без определенных соглашений методологического характера. Ярчайший пример — проблема транспарентности публичной отчетности как средства коммуникации в транснациональных операциях: с одной стороны, потребности практики предопределяют необходимость каких-то соглашений относительно содержания и представления отчетных данных, с другой — нахождение компромиссного варианта невозможно без устраивающего все стороны обоснования, подкрепленного некоторыми теоретическими выкладками. Эта проблема в особенности касается российской учетной практики, находящейся в процессе перехода к англо-американской модели учета. Пока ее решение найдено в так называемой перекладке отчетности.

Напомним, что крупные российские компании, предполагающие выход на международные рынки и (или) заинтересованные в поиске стратегических иностранных инвесторов, вынуждены составлять отчетность в рамках двух систем регулирования — российской и «международной» (МСФО или ГААП США). Реализуется этот вариант путем «перекладки отчетности», составленной в соответствии с регулятивами российской системы бухгалтерского учета (РСБУ), в формат МСФО или ГААП США (пример и дискуссию см. в работе [7]). Насколько существен эффект от «перекладки отчетности» — большой вопрос. Дело в том, что любая система регулирования учета и отчетности имеет своей целью дать достоверную и неподвзятую картину об имуществе и финансах фирмы в виде доступной инвесторам отчетности. Суждение о фирме можно делать на основании данных о структуре активов и источников, значениях и динамике основных показателей и аналитических коэффициентов. Если при трансформации эти данные значительно не меняются, тогда дорогостоящая «перекладка» не имеет финансово-экономического обоснования и не исключе-

но, что она определяется некими экономико-политизированными мотивами (грубо говоря, иностранный инвестор без каких-либо оснований принуждает российскую фирму составлять отчетность, например, по МСФО). Можно ли вообще отказаться от самой идеи «перекладки отчетности» из российского формата в формат МСФО (ГААП США)? В обозримом будущем это вряд ли возможно, поскольку в условиях глобализации финансовых потоков иностранные инвесторы в своих решениях с очевидностью будут полагаться на мнение международных аудиторских фирм, являющихся безусловными апологетами МСФО и ГААП США. Поэтому адаптация российских регулятивов к стандартам МСФО — процесс многотрудный и долговременный. О нем много говорят в России, однако шаги по его реализации осуществляются крайне медленно. Подтверждением тому служит простой факт — за минувшие десятилетия российские регуляторы учета так и не удосужились внятно и недвусмысленно идентифицировать ключевые различия между российскими регулятивами и рекомендациями МСФО, т.е. сделать то действие, без которого реализация идеи гармонизации бухгалтерских систем невозможна в принципе. Напрашивается очевидный вывод: «перекладка отчетности» представляет собой всего лишь паллиативное решение проблемы транспарентности публичной отчетности в межстрановом аспекте, причем весьма недешевое. Единственно верное решение кроется, скорее всего, в принятии идеи согласования методологических построений локальных учетных систем на базе, например, МСФО. Идея построения так называемого глобального ГААП высказывалась уже неоднократно, причем на различных международных форумах, однако национальные амбиции и политико-экономические интересы ведущих стран мира противодействуют ее реализации.

И все же четкая идентификация базовых методологических построений (постулатов, принципов и др.) невозможна силами лишь одних практиков; этим как раз и предопределяется актуальность вопросов о том, является ли бухгалтерский учет наукой, и если да, то способна ли эта наука преодолеть межнациональные (межстрановые) различия и амбиции? Если учет (в лице его ведущих методологов и теоретиков) неспособен преодолеть упомянутые противоречия, как раз и снижающие в итоге уровень доверия к отчетности, составленной в соответствии с национальными стандартами, это является одним из подтверждений того факта, что, претендуя на место в составе научных знаний, он находится на довольно ранней ступени своего развития (вспомним, что наука по определению не может иметь национальных границ). Дискуссия о том, является ли бухгалтерский учет наукой, имеет давнюю историю, причем она велась с большим или меньшим накалом как в России, так и на Западе.

### Учет как наука

Рассуждения о том, является ли некоторое направление самостоятельной наукой, возможно, и бесполезны, но достаточно схоластичны, прежде всего, по той причине, что само понятие «наука» весьма многопланово. Кроме того, традиционный подход к обособлению некоторого знания в самостоятельную науку, основывающийся на идентификации ее предмета и метода, не всегда срабатывает. На это совершенно справедливо указывал Й. Шумпетер, по мнению которого «границы большинства наук непрерывно сдвигались, и бесполезно определять их исходя из предмета или метода. В особенности это относится к экономической науке, не являющейся (в отличие, например, от акустики) строгой наукой, а скорее представляющей собой совокупность

плохо упорядоченных и пересекающихся между собой областей знания (сродни медицине)» [8, с. 12].

Предоставим возможность экономистам-теоретикам комментировать приведенное утверждение; что же касается бухгалтерского учета, то он-то как раз и представляет собой счастливое исключение из подмеченной знаменитым австрийцем закономерности. В его известной работе «История экономического анализа» можно найти различные определения науки; приведем два из них: «наука — это любой вид знания, которое является объектом сознательного совершенствования» и «наука — это любая область знания, выработавшая специализированную технику поиска и интерпретации (анализа) фактов» [8, с. 8]. Несложно заметить, что бухгалтерский учет, возможно, как никакая другая прикладная экономическая наука, прекрасно вписывается в оба эти определения, поскольку с очевидностью совершенствуется уже многие столетия, имеет свой специфический категоричный аппарат (проводка, двойная запись, дебет, кредит, сторно и др.), метод (двойная запись, инвентаризация, калькуляция, баланс и др.), предмет (совокупность фактов хозяйственной жизни). В совокупности они и составляют ту «специализированную технику поиска и интерпретации фактов», о которой говорит Шумпетер. Аргументы, обосновывающие отнесение бухгалтерии к системе научных знаний, можно найти в работах различных ученых: например, известный американский ученый Р. Маутц (*Robert K. Mautz*, род. в 1915 г.) относит учет к классу социальных наук (см. [9, р. 319]); дискуссию о роли и месте учета в системе наук и практик см. в работе [10].

Бухгалтерский учет можно трактовать как науку, посвященную объяснению, предсказанию и формированию тенденций развития учетной практики как области человеческой деятельности, информационно обеспечивающую принятие управленческих решений в отношении экономических субъектов. Как прикладное научное направление учет предназначен для толкования сущности фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, обеспечения их формализованного описания, классификации, оценки и представления в виде, который удовлетворяет запросы лиц, имеющих отношение к данному субъекту, и позволяет им принимать эффективные управленческие решения инвестиционно-финансового характера.

**Российский контекст трактовки учета как науки.** Начало становления российской школы бухгалтерского учета датируется первой половиной XIX в. и связано с именами К. И. Арнольда, И. Ахматова, Э. А. Мудрова и П. Цветаева (подробнее см. [11; 12]). Один из первых российских ученых-бухгалтеров К. И. Арнольд (1775–1845) полагал уместным отграничение «счетной науки» от «счетной части» и потому попытался в своих, в общем-то практически ориентированных работах использовать научную терминологию. В частности, он дал такое определение: «Бухгалтерия есть наука, занимающаяся: 1) верным сличением прихода с расходом; 2) что в одном счете показано в приход, в другом означено быть в расход» [13, с. 27]. Цветаев также видел в бухгалтерии сочетание практики и научного знания: «Счетоводством называется письменная счетная работа, имеющая предметом составление особенных или отдельных счетов, соединение их в один им общий, или главный, а равно и *знание* вести всякого рода сче-ты» [14, с. 4]. Более того, он впервые ввел понятие закона счетоводства и сформулировал 8 законов; в качестве примера приведем один из них: «Все предметы, подлежащие Счетоводству, составляют имущество, коим можно располагать по необходимости или по произволу» [14, с. 4]. Осознанно или нет, но более осторожную позицию в отноше-

нии трактовки учета занимал Мудров: «Счетоводство (бухгалтерия) есть искусство<sup>1</sup> записывать какое-либо имущество так, чтобы, несмотря на перемены, в нем происходящие, всегда можно было усмотреть настоящее его положение, с означением того, что последовало от перемен, в нем произведенных» [16, с. 1]. Намерение первых российских ученых онаучить сугубо практическую деятельность, подвести под нее некие теоретические основания можно усмотреть и в их попытках дать более или менее строгие определения ключевых понятий бухгалтерии: счет, капитал, инвентариум, баланс и др. Уместно упомянуть также и о том, что российские авторы имели определенное представление о трудах европейских ученых, таких как Л. Пачоли, Ж.-Б. Сэй, К. Перраше, И. Фербер, Э. Джоунс и др., ссылались в своих сочинениях на полученные ими результаты, в то же время критиковали их.

И все же работы первых российских ученых вряд ли можно считать научными в полном смысле этого слова — они как правило были ориентированы на практику и по своей сути, и по структуре и содержанию. Строго говоря, так продолжалось и в дальнейшем. Процесс становления российской школы бухгалтерского учета не был гладким, при этом довольно быстро на повестку дня встал вопрос о правомочности отнесения учета к системе научных знаний. В ходе дискуссии, организованной журналом «Счетоводство» в 1890 г., были высказаны прямо противоположные мнения. Так, известный специалист в области сельскохозяйственного учета профессор Новоалександрийского института сельского хозяйства и лесоводства (Люблинская губерния, Варшавский учебный округ) А. И. Скворцов (1848–1914) утверждал: «Бухгалтерия — не наука, поскольку она не занимается выводом каких-либо законов, а только регистрирует явления, имеющие место в данном предприятии». Весьма авторитетный автор журнала «Счетоводство» В. Д. Белов с такой постановкой вопроса был категорически не согласен, ссылаясь на мнение известного французского экономиста П. Ж. Прудона (1809–1865) и приводил его слова о том, что «счетоводство — наука, и оно вполне заслуживает это название... Бухгалтерия и есть политическая экономия, а счетовод и есть настоящий экономист» [17 (1889), с. 238, 239]. Н. И. Попов (1843–1921), имея целью подчеркнуть научный статус учета, предпринял попытку его формализации и объяснения двойной записи с помощью методов математики. Более того, он вообще полагал, что до него «литература бухгалтерии представляла хаос» и что именно он возвел ее в науку (см. [18, с. 5]).

Критическое отношение первых российских бухгалтеров-теоретиков по вопросу включения бухгалтерского учета в систему наук вполне понятно и продиктовано лишь желанием поднять престиж своей профессии, в том числе и в научном плане. Не случайно они постоянно проводили параллели между учетом и математикой. Делая обзор упомянутой дискуссии, Н. И. Попов написал: «Один говорит “прав был Пачиоло, поместив в курс математики трактат о счетах и записях. Являясь отраслью математики, счетоводство вместе с тем остается самостоятельной наукой”. Другой утверждает, что

---

<sup>1</sup> Уже в XX в. специалисты Комитета по терминологии Американского института бухгалтеров (*American Institute of Accountants, AIA*), предшественника Американского института сертифицированных публичных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*), определяя учет, также предпочли воспользоваться термином «искусство»: «Бухгалтерский учет — это искусство записи, классификации и обобщения в наиболее значимом представлении и в денежном измерителе транзакций и событий, имеющих, хотя бы частично, финансовый характер, с последующей интерпретацией полученных результатов» (цит. по: [15, р. 23]).

“счетоводство — наука чисто экономическая... Счетоводство изучает экономическую деятельность единичного хозяйства”. Третий, опираясь на лекции политической экономии профессора Чупрова, говорит, что “по существу и способу своего метода бухгалтерия является в одно и то же время и прикладной математикой, и прикладной логикой, по своему специальному назначению она бесспорно принадлежит к общей семье наук о народном хозяйстве” (социологии)» [19, с. 3]. Что касается основных проблем, препятствующих полноценному включению бухгалтерии в систему наук, то к таковым дискуссионты отнесли две проблемы: во-первых, нехватку специальной литературы и, во-вторых, ее слабую востребованность практиками.

Имевшие место на стыке XIX и XX вв. острые дискуссии об обоснованности отнесения учета к системе научных знаний, безусловно, способствовали появлению исследований теоретической направленности в учете и в связи с этим его включению в систему научных знаний (упомянем о тройной бухгалтерии Ф. В. Езерского, экономологии Л. И. Гомберга, меновой теории учета Е. Е. Сиверса и др.). Однако уместно отметить и еще один позитивный фактор, который имел чисто практическую природу и сводился к более или менее аргументированному (в том числе и с позиции теории) спору о том, как преподавать учет. В те годы сформировались два подхода к обучению основам учета, позднее названные соответственно московской и петербургской школами. Представители московской школы (в частности, Н. С. Лунский и Г. А. Бахчисарайцев) делали акцент на понимание баланса как финансовой модели фирмы и рассматривали счета как набор инструментов, задаваемый балансом (движение в обучении от баланса к счетам). Совершенно противоположная идея (счета — это основа учета, а их обобщение как раз и приводит к балансу, а потому в овладении логикой бухгалтерского учета нужно двигаться от счетов к балансу) исповедовалась представителями петербургской школы (считается, что в наиболее акцентированном виде эта идея представлена в работах Е. Е. Сиверса). В отличие от московского, петербургский подход более механистичен и технологичен. Можно сказать, что сутью каждого из них являлся вопрос о том, какое из двух базовых функциональных предназначений учета — контроль или коммуникация — должно рассматриваться как приоритетное. Исторически преобладало понимание учета как системы контроля, и лишь с усилением значимости финансовых рынков на первый план стало выходить понимание учета как системы, производящей продукт — публичную отчетность, которая позволяет всем заинтересованным лицам (и прежде всего инвесторам и контрагентам) получить представление об экономическом потенциале и финансовой состоятельности хозяйствующего субъекта. Не случайно именно в начале XX в. в России начинает формироваться балансоведение<sup>2</sup>, ведутся активные дискуссии о роли оценки в учете и различных возможностях представления финансовой модели фирмы. Грянувшая в 1917 г. революция, по сути, положила конец дискуссиям. Контрольный момент стал по определению доминирующей идеей в построении новой экономики. Некоторое время по инерции российские балансоведы еще пытались развивать свои идеи, но вскоре в том числе и из-за полити-

---

<sup>2</sup> Балансоведение — наука о балансе как квинтэссенции информационно-финансовой модели хозяйствующего субъекта. В рамках этого научно-практического направления изучаются два основных блока проблем: 1) логика и принципы построения финансовой отчетности в целом и ее информационного ядра — баланса; 2) логика, принципы и процедуры экономического чтения и анализа финансовой отчетности как элементов процесса принятия решений финансового характера в отношении хозяйствующего субъекта (подробнее см. [20]).



зированных аргументов их направление было объявлено буржуазным и неактуальным для социалистической страны. Победил подход старой петербургской школы. Теоретические исследования свелись в основном к разработке способов усиления контрольной функции учета и обоснованию вариантов управления себестоимостью продукции. По сути, шло активное развитие направления в учете, получившего на Западе название «управленческий учет», правда, с советской спецификой, обусловленной наличием одного хозяина — государства. Работы по теории бухгалтерского учета сосредоточились, во-первых, на описании плана счетов и различных комбинаций между счетами, т.е. обосновании того или иного набора проводок, и, во-вторых, на схоластических и малопродуктивных рассуждениях о методе, предмете и вариантах организационного построения бухгалтерского учета. В общем-то эта ситуация сохраняется и по сей день.

**Международный контекст трактовки учета как науки.** Эволюция бухгалтерского учета как науки в контексте национальных научных школ представлена русскоязычному читателю в известной работе Я.В. Соколова [11]. Безусловно, с позиции текущего момента и складывающихся тенденций в учете, в том числе и в контексте его научной компоненты, наибольший интерес представляют разработки представителей англо-американской школы. Американцы, будучи весьма прагматичными, долгое время относились к учету как типично практическому действию и не задумывались над созданием теории учета. Безусловно, отдельные ученые обдумывали те или иные проблемы бухгалтерии, пытались давать свои теоретические толкования в отношении места учета в общем семействе наук, изучающих проблемы экономики, менеджмента, бихевиоризма, психологии и др., однако внятно заявляемых претензий на создание общей теории бухгалтерского учета не наблюдалось<sup>3</sup>. Ситуация коренным образом изменилась в конце 50-х годов XX в. вследствие поднявшейся волны критики в отношении существенности, оправданности и достоверности данных финансовой отчетности как основного продукта бухгалтерии и средства коммуникации в бизнес-среде. Суть критики состояла в том, что бухгалтерские регулятивы, обзоры и отчеты, выпущенные Комитетом по бухгалтерской процедуре (*Committee of Accounting Procedure, CAP*) Американского института сертифицированных публичных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*), базировались на идее практической целесообразности, а не на логическом осмыслении существующей и складывающейся проблематики<sup>4</sup>. Именно поэтому Э.Р. Дженнингс (*Alvin R. Jennings, 1905–1990*), бывший в то время президентом *AICPA*, не только предложил провести реорганизационные перестройки в *AICPA*, но и обосновал необходимость резкой активизации «чистых исследований» в области учета как основы разработки его базовых, концептуальных принципов (см. [21]). С целью реализации этой идеи *CAP AICPA* в 1959 г. был реорганизован в Совет по принципам бухгалтерского учета (*Accounting Principles Board, APB*),

<sup>3</sup> В числе наиболее приметных работ первой половины XX в. историки прежде всего отмечают фундаментальные труды таких ученых, как Ч. Спрэг (Charles Ezra Sprague, 1842–1912), Г. Хэтфилд (Henry Rand Hatfield, 1866–1945), Дж. Каннинг (John Canning, 1884–1962), У. Патон (William Andrew Paton, 1889–1991), Г. Свини (Henry Whitcomb Sweeney, 1898–1967) и др. Результаты исследований не только публиковались учеными в виде монографий и статей, но и представлялись ими на соискание ученой степени. Так, популярный труд Пагона по теории учета, опубликованный в 1922 г., представлял собой докторскую диссертацию (PhD), защищенную им в Мичиганском университете в 1917 г.

<sup>4</sup> Считается, что одним из наиболее важных достижений *CAP AICPA* в области теории явилась попытка систематизации бухгалтерских практик и, в частности, унификации учетной терминологии. Однако Комитету не удалось реализовать идею построения общих принципов учета.

под эгидой которого в последующее десятилетие было профинансировано несколько исследовательских проектов, посвященных разработке базовых постулатов и принципов учета, логике и технике составления отчетности в условиях изменяющихся цен, учету гудвилла, капитала собственников, расходов на НИОКР и др. Эти разработки рассматривались как попытка создания связного, согласованного набора обоснованных концепций, постулатов, принципов, в совокупности объясняющих теоретические основания учета. Несмотря на достигнутые результаты, динамика исследований, уровень научных обобщений и представительство в *APB AICPA* многими авторитетными учеными рассматривались как недостаточные. Именно поэтому в 1973 г. Совет был упразднен и заменен независимым (от *AICPA*) Советом по разработке стандартов финансового учета (*Financial Accounting Standards Board, FASB*), представляющим интересы не только профессиональных бухгалтеров, но и бизнеса, финансовых кругов, системы подготовки кадров и др. Под эгидой *FASB* в период с 1978 по 1985 г. были реализованы исследовательские проекты по разработке так называемых концептуальных основ бухгалтерского учета, представленных шестью отчетами и рассматриваемых как теоретические основания современной бухгалтерии, как своеобразная «конституция, на которой должны базироваться стандарты бухгалтерского учета», определяющие, в свою очередь, его методологию (подробнее см. [22, с. 82]).

Инициирование и финансирование теоретических исследований американскими профессиональными институтами следует рассматривать как весьма важный, но не единственный фактор развития бухгалтерии как науки. Безусловно, огромная роль принадлежит и университетской профессуре, развивающей теоретические основы учета в ходе естественного процесса эволюции научного знания<sup>5</sup>. В 60–70-е годы XX в. вышли в свет фундаментальные исследования Р.Маттесича, Р.Чамберса, Дж.Белла, Н.Бедфорда, Ч.Хорнгрена, Э.Хендриксена, Ю.Идзири, А.Белкаои и др. К сожалению, для российского читателя эти и другие работы ведущих западных ученых-бухгалтеров стали доступны (хотя бы и на языке оригинала) лишь в последнее время. В конце XX в. в издательстве «Финансы и статистика» была опубликована серия из восьми книг, в совокупности дающих представление об англо-американской системе учета (одна из этих книг — работа Э.Хендриксена и М.Ван Бреды — представляет собой качественное описание теории учета, его методологических оснований) (подробнее о серии см. [23, с. 237–245]). О том, что бухгалтерский учет, несомненно, вошел в систему научных знаний, свидетельствует и появление целого ряда специализированных теоретических журналов, включая *“Abacus”*, *“Accounting and Business Research”*, *“Accounting, Organizations and Society”*, *“Accounting Review”*, *“European Accounting Review”*, *“Journal of Accounting”*, *“Journal of Accounting Research”*, *“The Accounting Historians Journal”* и др. С сожалением нужно констатировать, что в нашей стране в годы советской власти не было ни одного теоретического бухгалтерского журнала, хотя бы отдаленно корреспондировавшего с перечисленными изданиями; по сути, такая ситуация сохраняется и в настоящее время.

---

<sup>5</sup> Напомним, что любая наука, в особенности прикладная, развивается в основном благодаря двум стимулирующим факторам: запросам и стимулам практиков, с одной стороны, и любопытству и интересу собственно ученых, работающих в данной области, — с другой.

## Бухгалтерская наука в контексте концепции Т. Куна

В 1962 г. вышел в свет вскоре ставший знаменитым фундаментальный труд американского ученого Т. Куна «Структура научных революций». В нем автор выдвинул концепцию революции в науке, суть которой заключается в смене парадигм<sup>6</sup> [24].

Существуют различные определения понятия «парадигма». В частности, в философии науки этим термином могут обозначать «совокупность явных и неявных (и часто не осознаваемых) предпосылок, определяющих научные исследования и признанных на данном этапе развития науки, а также универсальный метод принятия эволюционных решений, гносеологическую модель эволюционной деятельности» (курсив наш. — В. К.). Любопытно отметить, что в первом издании работы Куна (1962) четкое определение парадигмы отсутствовало (исследователи насчитали более 20 смысловых контекстов, использованных Куном при упоминании термина «парадигма»), за что автор подвергся критике. В переработанном издании своего труда (1969) Кун попытался быть более определенным; в частности, упомянем о двух примечательных дефинициях: «*Парадигмы — это научные достижения, получившие всеобщее признание, которые в течение определенного времени дают возможность практикам формулировать и решать возникающие проблемы. Парадигма — это то, что объединяет членов научного сообщества, и, наоборот, сообщество состоит из людей, признающих парадигму*» (курсив наш. — В. К.) [24, с. 11, 12, 264]. Однако дефинитивная многозначность термина «парадигма» ученым так и не была устранена. Не исключено, что сделать это весьма затруднительно, а потому, сознавая сложность ситуации, Кун предложил использовать вместо спорного термина понятие «дисциплинарная матрица» (курсив наш. — В. К.) (дисциплинарность отражает принадлежность ученых к определенной области знаний, дисциплине; термин «матрица» указывает на составной характер понятия, наличие в нем элементов). Дисциплинарная матрица в его представлении состоит из четырех элементов: *символических обобщений, общепринятых предписаний, принятых ценностей, существующих образцов* (т. е. примеры реализации возникающих проблем, оставаясь в рамках данной парадигмы, иными словами, формирование связок «проблема — решение»).

Согласно Куну, эволюция научного знания имеет циклическую природу, которая определяется следующими последовательно сменяющимися стадиями (периодами):

1) *допарадигмальный период*: существуют различные конкурирующие научные школы, причем ни одна из них не является доминантной;

2) *парадигмальный консенсус*: парадигма одной из школ начинает играть доминирующую важную роль, признаваемую представителями других школ;

---

<sup>6</sup> Определенными альтернативами концепции Куна (*Thomas Samuel Kuhn, 1922–1996*) являются подходы к объяснению структуры науки и ее эволюции, разработанные И. Лакатошем (*Imre Lakatos, 1922–1974*) и П. Фейерабендом (*Paul Karl Fejerabend, 1924–1994*). Согласно Лакатошу, развитие науки представляет собой конкуренцию научно-исследовательских программ, когда одна исследовательская программа вытесняет другую. Каждая программа содержит «жесткое ядро» и «защитный пояс» [25]. Модификация парадигмы имеет место тогда, когда изменения касаются элементов защитного пояса; если меняются элементы жесткого ядра, происходит смена парадигмы. Фейерабенд, создатель направления в современной философии науки, получившего название «методологический анархизм», придерживался мнения о невозможности познания науки с помощью какой-то конкретной модели и полагал, что любому научному методу или модели научного знания всегда свойственны ограниченность, наличие некоторых рамок, за пределами которых они окажутся противоречащими данной науке. Иными словами, модель или метод познания адекватны только в рамках определенно-го интервала и перестают быть таковыми вне его пределов (см. [26]).

3) *стадия «нормальной науки»*: каждое вновь появившееся открытие поддается объяснению с позиций господствующей теории, т. е. в рамках действующей парадигмы;

4) *кризисная стадия*: появляются аномалии и факты, не поддающиеся объяснению в рамках действующей парадигмы;

5) *рождение новой парадигмы*: появление нарождающейся парадигмы как результат дискуссий представителей различных научных школ в попытках объяснить аномалии;

6) *научная революция*: достижение в научном сообществе консенсуса по поводу новой парадигмы, в результате чего она становится доминантной и вытесняет старую парадигму;

7) возврат в стадию «нормальной науки», т. е. в 3), с последующим повторением цикла 3) — 6).

Вполне естественно, что возможность приложения теории Куна к развитию бухгалтерии как один из ключевых аргументов, подтверждающих правомочность отнесения ее к классу знаний, имеющих не только сугубо практическое, но и научное измерение, сразу же привлекла внимание ученых-бухгалтеров. Поначалу попытки объяснения эволюции бухгалтерской науки в контексте логики Куна носили довольно общий характер (историки упоминают, в частности, о работах Р. Чамберса и Р. Стерлинга, вышедших в 1966 г.); существенно более проработанные исследования в этом направлении принадлежат М. Уэлсу и Б. Кашингу [27; 28]. Общий итог дискуссии можно свести к нескольким ключевым моментам: а) возможности применения концепции Куна к бухгалтерскому учету; б) формулированию парадигмы бухгалтерского учета; в) эволюции учета в контексте теории Куна.

***Возможность применимости концепции Куна к бухгалтерскому учету.*** Концептуальные построения Куна относятся к области точных (естественных) наук, где существуют определенные объективные закономерности, выявляемые или уточняемые в ходе эволюции научного знания. Принципиально иная ситуация имеет место в области общественных (социальных) наук, где исключительно значимое влияние может оказывать фактор субъективности. Именно поэтому отдельные ученые-бухгалтеры (в частности, К. Пизнел (K. V. Peasnell) и Р. Лафлин (R. C. Laughlin)) высказали вполне объяснимые сомнения в приложимости концепции Куна к бухгалтерскому учету, который многими трактуется как обслуживающая сфера деятельности<sup>7</sup>. Противоположная точка зрения в наиболее акцентированном и аргументированном виде обоснована Б. Кашингом (B. Cushing), по мнению которого революция в науке по Куну представляет собой фундаментальные сдвиги в природе любой дисциплины (области научного

---

<sup>7</sup> Одно из получивших широкую известность определений, предложенное представителями доминирующей ныне англо-американской бухгалтерской школы, звучит так: «Бухгалтерский учет представляет собой обслуживающую сферу деятельности, а его функции заключаются в предоставлении количественной информации, в основном финансового характера, об экономических субъектах, которая, как предполагается, может быть полезной в принятии экономических решений» (цит. по: [15, р. 23]). К. Пизнел утверждал: «Учет не является наукой; это обслуживающий вид деятельности и потому должен быть уподоблен таким областям, как медицина, технологии, право, которые основываются на применении эмпирических знаний; они нередко способствуют развитию этих знаний, однако их принципиальное предназначение сводится к выполнению конкретной работы в соответствии с социальными потребностями» [29, р. 220, 221]).

знания), а потому о науке следует говорить в более широком смысле и не ограничиваться лишь той областью знания, в которой действуют объективные законы<sup>8</sup>. Именно поэтому он считает возможным рассматривать учет как науку и трактовать его в научном смысле как направление, позволяющее получить ясную картину (т. е. наполнить смыслом, объяснить) экономического положения индивидуумов или групп лиц, ответственных за распределение и использование экономических ресурсов, с целью контроля за эффективностью этого процесса. Результатом подобной расширенной трактовки учетной деятельности является следующее утверждение: учет затрагивает интересы огромного числа людей и потому тенденции и изменения, в нем происходящие, по определению не могут претендовать на значимость и фундаментальность, не могут быть вне поля зрения ученых.

**Формулирование парадигмы бухгалтерского учета.** Следуя логике Куна, под *парадигмой бухгалтерского учета* можно понимать научные достижения, которые: 1) составляют основу и специфическое инвариантное содержание данной системы (модели) учета как научного знания; 2) формулируются научным бухгалтерским сообществом, общепризнанны им и объединяют его; 3) позволяют решать возникающие проблемы практической направленности. Что касается идеи трактовки парадигмы как дисциплинарной матрицы, то она, безусловно, приложима именно к бухгалтерии, основывающейся на идее двойной записи. В частности, в современном учете *символические обобщения* представлены балансовыми уравнениями; *общепринятые предписания* — стандартами, постулатами и принципами учета; *принятые ценности* — качественными характеристиками учетных и отчетных данных, такими как объективность, релевантность, верифицируемость, существенность и др.; *существующие образцы* — логикой и методиками решения в рамках двойной бухгалтерии периодически возникающих проблем (учет инфляции, финансовых инструментов и новаций и др.).

**Эволюция учета в контексте теории Куна.** В отношении этапности развития бухгалтерской науки по Куну существуют хотя и различные, но не критически различающиеся мнения. Ученые единодушны относительно возможности обособления этапов, но расходятся в отношении их идентификации. В частности, по мнению М. Уэллса, которому принадлежит первая значимая попытка (1976) проинтерпретировать развитие бухгалтерии в терминах теории Куна, парадигмальный консенсус был достигнут к 1940 г. Центральная идея сложившейся доминантной учетной парадигмы — ориентация учета на исторические оценки. Последующие 20 лет учет эволюционировал как нормальная наука. В 1960-е годы начался кризис, обусловленный слабостью действующей бухгалтерской методологии в условиях меняющихся цен, а потому, считает Уэллс, это с неизбежностью привело к зарождению новых учетных парадигм.

Если Уэллс сосредоточился в своих рассуждениях лишь на событиях XX в., то в работе Б. Кашинга анализируется более продолжительный период развития учета, а потому градация этапов принципиально иная. Он полагает, что парадигмальный консенсус сложился уже к середине XVI в., когда идеи двойной бухгалтерии распространились практически по всей Европе, а в последующие 400 лет учет развивался в стадии «нормальной науки». Обосновывая свою позицию, Кашинг приводит несколько аргументов. Во-первых, это неприятие учеными английской системы Э. Джонсона (конец

<sup>8</sup> В этой части своих рассуждений Кашинг ссылается на современного американского философа Л. Лаудана (L. Laudan), который, в отличие от Куна, не видит основания трактовать различия между естественными и общественными науками как фундаментальные.

XVIII в.), которая рассматривалась ее автором в качестве альтернативы двойной бухгалтерии; тем самым была подтверждена безусловная доминанта сложившейся модели<sup>9</sup>. Во-вторых, Кашинг упоминает о многочисленных примерах успешного решения в рамках методологии и техники двойной модели головоломок (возникающих проблем), которые предлагались практикой, в том числе развитие идей периодического исчисления финансового результата, подготовки отчетности, альтернативных методов оценки и амортизации основных средств, учета затрат и др. Эти примеры свидетельствуют не только о прогрессе учетной методологии, но и о ее гибкости, способности перемалывать возникающие проблемы, находить им решение. Вместе с тем Кашинг разделяет общепринятое мнение о том, что с середины 60-х годов XX в. учет пребывает в кризисной стадии, свидетельством чему являются аномалии, не вписывающиеся в сложившуюся методологию, не поддающиеся объяснению в ее теоретических рамках. Среди наиболее существенных аномалий — вхождение государственных органов в процесс регулирования учета<sup>10</sup>, а также усиливающееся давление на учет в связи с возникающими новыми вызовами социального характера, инициированными и обусловленными изначально событиями Великой депрессии, а затем изменением роли учета в обществе и бизнес-среде. Реакцией методологов учета на эти события были умножение, усложнение и детализация бухгалтерских стандартов. Однако подобные действия привели лишь к появлению проблемы, известной на Западе как «перегруженность стандартами».

Иными словами, новые вызовы оказались неразрешимыми в рамках существующей парадигмы и методологии учета. Не случайно в начале XXI в. при обсуждении возможности создания глобального ГААП (Global GAAP) в международном бухгалтерском сообществе возникли дискуссии по поводу того, какая идея должна быть заложена в основу проекта (т.е. набора стандартов) — следование *правилам* (подход американских специалистов, предполагающий достаточно дробную детализацию регулятивов) или *принципам* (подход представителей британской бухгалтерской школы, считающих возможным ограничиться лишь самыми общими рекомендациями в рамках концепции достоверности и непредвзятости, а выбор степени детализации в учете и отчетности оставить на усмотрение профессионального бухгалтера) (подробнее см. [31]).

Любая парадигма имеет свои границы, прежде всего, относительно решения возникающих проблем в контексте действующих целевых установок, методологии, инструментария. Изменение целевых установок, недостаточность методологических и инструментальных средств, а также невосприятие (вынужденное или осознанное) возникающих проблем свидетельствуют о наступлении кризисной стадии. Ведущие

---

<sup>9</sup> Любопытно отметить, что в России в конце XIX в. имели место аналогичные дискуссии в бухгалтерском научном мире по поводу так называемой русской тройной бухгалтерии Ф. В. Езерского (см. [30]).

<sup>10</sup> В данном случае речь идет об американской специфике: регулирование изначально осуществлялось путем разработки профессиональным сообществом рекомендательных стандартов, а потому включение государства в этот процесс стали называть политизацией учета. В большинстве стран ситуация принципиально иная; что касается России (СССР), то учет всегда находился под пристальным вниманием власти. Мнение американских ученых, безусловно, имеет весьма серьезное обоснование, суть которого в следующем. Участие в создании методологии учета представителями власти и учеными-бухгалтерами имеет принципиально разную подоплеку: первые руководствуются прежде всего «политическими» мотивами, тогда как вторые — чисто научными.

западные ученые полагают, что до середины XX в. учетная методология и техника строились в основном, исходя из нужд и потребностей управленческого персонала фирм. Расширение круга фактических инвесторов и в связи с этим существенное повышение социальной значимости публичных отчетных данных привели к появлению ряда проблем, имеющих как методологическое, так и общесоциальное значение.

Во-первых, коммуникативная функция учета, причем с акцентом на приоритет интересов внешних пользователей, стала рассматриваться как доминирующе важная (ранее таковой считалась контрольно-аналитическая функция с ориентацией на менеджеров), что повлекло за собой изменение целевого предназначения учета (в США толчком к этому послужила Великая депрессия). Во-вторых, появление социальных целей (эффективное распределение ресурсов, информационная поддержка определенного уровня безопасности инвестиций, адекватное информирование в условиях специфики современной конкурентной среды и др.) привело к необходимости выработки определенных стандартов, поддерживаемых как профессиональным сообществом, так и государством (проблема поиска компромисса между регулируемостью и унифицируемостью бухгалтерских процедур). В-третьих, осознание необходимости учета принципиально новых факторов, например кадрового потенциала экономического субъекта и социальной ответственности субъекта, поставило на повестку дня вопрос о недостаточности имеющегося инструментария и поиске путей хотя бы частичного решения подобных проблем. Не случайно представители англо-американской бухгалтерской школы именно в эти годы стали высказывать мнение о необходимости разработки теории бухгалтерского учета и целесообразности формулирования новых альтернативных учетных парадигм. Считается, что ответом на первый вопрос стала совместная разработка ученых и практиков (имеются в виду, прежде всего, регуляторы учета) так называемых концептуальных основ бухгалтерского учета (подробнее см. [2; 32]).

Гораздо сложнее и неопределеннее ситуация с оценкой устойчивости действующей парадигмы и формулированием парадигм. В литературе упоминаются некоторые теоретические разработки, имеющие концептуальное значение, например матричный учет в представлении Р. Маттесича (см. [33]). Однако, поскольку ключевые устои действующей парадигмы им не затрагиваются, эта разработка рассматривается учеными не как появление новой парадигмы, но лишь как попытка определенного изменения парадигмы двойной бухгалтерии, как возможный прообраз действий по формулированию конкурирующих парадигм. Вероятно, имея целью подчеркнуть остроту ситуации, Кашинг посчитал уместным сформулировать тезисы более радикального, можно сказать, апокалиптического содержания, в частности: «Уместно ли в современных условиях рассматривать двойную бухгалтерию в качестве единственного и наилучшего способа раскрытия информации об экономическом положении лиц, ответственных за распределение ресурсов? Не является ли парадигма двойной бухгалтерии умирающей?» [28, р. 34].

Называются различные причины столь пессимистических выводов и заявлений. Обобщая позиции ведущих ученых Запада, Кашинг сформулировал четыре ключевые причины, согласно которым проблемы бухгалтерии, к сожалению, не могут быть решены чисто научными средствами в рамках действующей парадигмы: 1) внутренне присущая учету произвольность в выборе способов отражения фактов хозяйственной жизни (иными словами, отсутствие предопределенности); 2) политизированность учета (т. е. вмешательство государства); 3) невозможность рационального отбора стандар-

тов; 4) выхолащивание функционального предназначения ученых-бухгалтеров, выражающееся в том, что они в основном вынуждены выступать в роли толмачей, помогающих выстраивать аргументацию и лишь пояснять те или иные ситуации различным группам лиц, конкурирующим в борьбе за влияние на процесс стандартизации учета [28, p. 37].

Безусловно, важнейшая причина — это вмешательство государства в способы решения появляющейся проблематики. Данное обстоятельство — одно из ярчайших свидетельств кризиса двойной бухгалтерии в современных условиях и, в определенной степени, некое объяснение высказываемого нередко тезиса об уходе учета из семейства наук — науку нельзя регламентировать. Призывы к регламентации имеют следствием разработку стандартов, однако, как показал опыт минувших лет, поиск стандартов не решает проблемы, но зато меняет природу учета как науки. Попытка ученых-бухгалтеров выдвинуть в качестве альтернативы стандартам идею постулатов и принципов учета, по сути, не увенчалась успехом (выше упоминалось противопоставление принципов и правил учета). Иными словами, кризис в современной бухгалтерии преодолеть не удастся; более того, по мнению Кашинга, он углубляется.

Усиливающееся вхождение государственных органов в процесс регулирования учета имеет еще одно следствие, весьма важное для квалификации учета как науки: ученые и методологи в таком контексте больше работают как толмачи, как толкователи складывающихся ситуаций, но не как ученые, пытающиеся спрогнозировать будущее развитие учета. Не случайно многие специалисты отмечают нарастание тенденции ухода ученых из чисто бухгалтерской проблематики в смежные области науки, прежде всего в область финансов. Это четко, в частности, прослеживается и по тематике бухгалтерских научных конференций и симпозиумов<sup>11</sup>.

Свидетельством неоднозначного отношения ведущих ученых-бухгалтеров к фактическому состоянию дел в учете как науке и практике как раз и являются попытки формулирования новых парадигм. К настоящему времени озвучены в самых общих чертах идеи шести парадигм, основывающихся, прежде всего, на понимании принципиально нового положения бухгалтерии в современной политической и социально-экономической средах: 1) индуктивно-антропологическая парадигма; 2) дедуктивная парадигма идеального дохода; 3) парадигма теории принятия решений; 4) парадигма рынка капитала; 5) бихевиористская парадигма; 6) парадигма информационной экономики. Их общая характеристика представлена в работах [15, p. 496–527; 10, p. 176–220; 34, с. 72–92].

Это так называемые новые, нарождающиеся парадигмы, которые, как предполагается, будут конкурировать с существующей вот уже более пятисот лет парадигмой двойной бухгалтерии. Попытка рассмотрения учеными-бухгалтерами учетно-финансовой проблематики в контексте новых парадигм также подчеркивает складываю-

---

<sup>11</sup> Показательна тенденция последних лет относительно структуры тематики выступлений на ежегодных конгрессах Европейской ассоциации бухгалтеров, состоявшихся в Риме (2011 г.) и в Любляне (2012 г.). В работе конгресса в обоих случаях было обособлено 10 секций («Аудит», «Бухгалтерское образование», «Финансовый анализ», «Финансовая отчетность», «Учет и управление», «Учет и информационные системы», «Управленческий учет», «Учет в общественном секторе», «Социальные и экологические аспекты учета», «Налогообложение»), а общее количество докладов (выступлений) составило соответственно 831 и 667. На секцию «Финансовый анализ» пришлось 13,7% и 10,8% докладов; на секцию «Финансовая отчетность» — 25,6% (и на том, и на другом форуме). Иными словами, практически до 40% докладов с очевидностью имеют финансовую направленность.



щуюся естественным путем тенденцию установления все более тесной связи между учетом и финансами в плане их концептуального развития. Более того, отдельными американскими учеными высказывается и такое радикальное мнение, что в будущем возможно появление новой парадигмы, в основе которой не будет двойной записи. Подобная идея предопределяется тем обстоятельством, что многие весьма существенные факторы развития экономического субъекта (организационная структура, системы контрактов, стимулов и вознаграждений, личностная специфика, включая лидерские качества сотрудников, корпоративная культура и др.) не могут быть адекватно отражены в рамках двойной бухгалтерии. В стадии обсуждения находится и собственно определение сущности и целевого предназначения учета, обусловленное необходимостью и целесообразностью рассмотрения его в более широком контексте с позиции оценки уровня эффективности использования экономических ресурсов и с учетом интересов широкого круга физических и юридических лиц. Именно поэтому упомянутыми парадигмами бухгалтерская проблематика рассматривается в более широком контексте и не сводится к исследованию идей строго учетной направленности. Чисто технические процедуры уходят, как минимум, на второй план. Эта тенденция стала складываться в последние десятилетия и выражается, в частности, в том, что бухгалтерские стандарты соответствуют не столько чисто учетной, сколько финансовой природе описываемых явлений. Очевидно, что происходит, с одной стороны, все более широкое признание общеэкономической значимости учета, а с другой — отход от идеи о фундаментальном предназначении бухгалтерии как инструменте и средстве коммуникации и контроля. В этом смысле понятно замечание Кашинга о том, что, например, позитивная теория учета (см. [35]) в большей степени концентрирует внимание читателя и исследователя на парадигме неоклассической экономики, нежели на собственно учетной парадигме. Иными словами, в теоретических разработках, формально относимых к учету, речь все больше идет о поведении бухгалтеров, но не о решении основной задачи учета — формировании картины об экономическом положении субъектов хозяйствования [28, р. 30].

### Современное состояние российской бухгалтерской науки

Уместно, хотя бы и кратко, затронуть четыре аспекта современного учета как науки: 1) теория учета и ее отражение в учебной литературе; 2) теоретические исследования; 3) монографические труды и теоретические журналы; 4) подготовка научных кадров.

**Теория учета и ее отражение в учебной литературе.** Трактовка учета в контексте концепции Куна нужна для того, чтобы не только четче обозначить правомочность отнесения бухгалтерии к системе научных знаний, но и сформулировать логику и направления развития ее теории. Прежде всего уместно заметить, что понятие «теория» в приложении к бухгалтерскому учету не имеет однозначной трактовки. В наиболее общем смысле теория понимается как учение, система идей, принципов. В любой науке соответствующих учений, а следовательно и теорий, может быть много. Именно поэтому и российские, и западные ученые обычно говорят о совокупности теорий бухгалтерского учета; один из вариантов их классификации можно найти в работе [22, с. 19–24]. Если иметь в виду методологию учета, то можно придерживаться позиции Э. Хендриксена и М. Ван Бреды, определяющих теорию бухгалтерского учета как «вза-

имосвязанный набор логических принципов, которые (1) обеспечивают лучшее понимание существующей практики инвесторами, менеджерами, студентами и практикующими специалистами; (2) дают концептуальные основы для оценки существующей учетной практики; (3) направляют развитие новых практических методов и процедур» [22, с. 24]. Российскими (советскими) учеными понятие теории бухгалтерского учета обычно ассоциировалось с учением о методе учета как совокупности ряда базовых элементов (первичная документация, инвентаризация, оценка, калькулирование, моделирование, двойная запись и др.). Даже формальное сравнение приведенных подходов к понятию «теория бухгалтерского учета» говорит о принципиальном, можно сказать, катастрофическом различии в понимании того, чему надо учить будущих специалистов в области учета — ученых и практиков.

Весьма примечательной особенностью авторов, представляющих англо-американскую бухгалтерскую школу, является довольно широкая вариабельность содержания наполнения книг по теории учета (сравним, напр., работы [36; 37; 38; 15; 39; 35; 22]). Тем не менее им присущи общие черты — серьезная методическая проработка материала, широкий охват тематики, акцентирование внимания читателя на методологических аспектах учета, его финансовой природе, выстраивание материала с учетом положений неоклассической теории финансов, бихевиоризма, агентской теории и др. Такой подход выгодно отличает книги западных авторов от российских учебников, в которых внимание по-прежнему сосредоточивается на технических процедурах, проводках, организационных моментах. Иными словами, большинство работ отечественных специалистов представляет собой, по сути, более или менее онаученные комментарии к плану счетов, пояснения по организации бухгалтерского учета, схоластические рассуждения о предмете и методе учета и т. п. О логике и методологии учета, его категорийном аппарате, финансово-экономической природе понятий, коммуникативной функции российские авторы традиционно умалчивают. Поскольку акцент в основном делается на объяснение техники учета, нередко учебники представляют собой банальные инструкции. Именно специфическая, упрощенческая трактовка сути теории учета привела к тому, что все учебники похожи, как близнецы-братья. В последние 10–15 лет в связи с ослаблением требований и «рецензионных фильтров» к публикации научной и учебно-методической литературы ситуация только ухудшилась. Увеличивается число авторов, что на первый взгляд неплохо, но одновременно нарастает и уровень примитивизации учебных материалов; зачастую за написание учебников берутся авторы, совершенно не известные ранее сколько-нибудь значимыми разработками в области теории и практики учета. Продолжает доминировать процедурный, «проводочный», подход.

**Теоретические исследования.** В России советского периода (СССР) бухгалтерский учет относился к системе научных знаний, и это не оспаривалось. В стране не было исследовательских институтов, занимавшихся бухгалтерской проблематикой (понятно, что такая постановка вопроса в традиционной трактовке учета в принципе абсурдна), однако были университетские (институтские) кафедры, учет был включен в систему аттестации научных кадров, публиковалось достаточное количество работ (монографий, учебников, статей), квалифицировавшихся как имеющих отношение к теории учета. Если вспомнить о том, что на Западе в исследовательском секторе также доминирует университетская наука, то отсутствие в области учета исследовательских институтов

академической направленности не является весомым аргументом в объяснении слабого развития теории учета.

Рассматривая собственно теоретические исследования, хотя бы частично корреспондирующие с разработками западных ученых, необходимо выделить прежде всего труды профессора Я. В. Соколова (1938–2010) по истории и теории учета (см. [11; 40]). В частности, представляются безусловно заслуживающими внимания, хотя и небесспорными, его рассуждения относительно парадигм и парадоксов бухгалтерского учета. Соколов попытался дать свою интерпретацию возможности приложения концепции Куна к бухгалтерии. Он считал возможным обособить три учетные парадигмы: 1) *камеральный учет* (основная идея — учет поступления и расходования денежных средств); 2) *униграфический учет*, или *простая бухгалтерия* (основан на идее учетного натурализма, когда факты хозяйственной жизни отражаются в тех единицах измерения, которые этим фактам свойственны; любая запись отражает либо увеличение, либо уменьшение величины конкретного объекта учета, т. е., по сути, имеется в виду инвентарный учет); 3) *диграфический учет*, или *двойная бухгалтерия* (система ведения счетов бухгалтерского учета, предусматривающая, во-первых, отражение любой хозяйственной операции по двум счетам — как правило, дебету одного и кредиту другого и, во-вторых, наличие счетов собственных средств (точнее, капитала или фонда собственников), что позволяет организовать периодическое выведение финансового результата). В основе приведенного подхода — объект и техника учета. Если вспомнить о том, что понятие парадигмы трактуется в контексте деятельности научного сообщества, а говорить о существовании такого в годы распространения, например, униграфической бухгалтерии вряд ли возможно, то подход Соколова не представляется бесспорным<sup>12</sup>.

Что касается бухгалтерских парадоксов, то сама идея, безусловно, интересна, однако в работах Соколова она все же представлена лишь в постановочном плане. Соколов в течение многих лет обдумывал эту идею, она занимала его ум — это очевидно хотя бы в связи с тем, что число обособленных им парадоксов за эти годы существенно умножилось и достигло 32 [41]. Представляется, что необходимы дальнейшие дискуссии в этом направлении. В частности, уместно ли говорить о каких-то парадоксах в приложении к учету, и если да, то о каких? Заметим коротко, что наличие парадоксов в науке рассматривается учеными как признак относительности в завершенности научного знания (теории) и свидетельство бесконечности его развития. Парадокс — это ситуация, которая не может быть объяснена в рамках текущего состояния научной теории. В литературе приведены многочисленные примеры того, как формулируются парадоксы и как меняется теория по мере их осмысления (см., напр. [42]). Формулирование парадоксов в науке не является рядовым, обыденным событием. Не исключено, что парадоксы существуют и в области учета, однако их выявление не столь очевидно. А потому напрашивается следующий вывод: нужно весьма аккуратно пользоваться различными категориями, даже если хочется свое любимое дело поднять на уровень высокой теории (подробнее об этой проблеме см. [43]).

Как бы то ни было, именно работы Соколова с очевидностью вписываются в общемировую учетную проблематику, они будоражат научную мысль и в значительной

---

<sup>12</sup> Краткий анализ взглядов Я. В. Соколова на проблемы теории учета представлен в работах [44; 45; 46].

степени являются отправным моментом в развитии и наращивании динамики теоретических исследований в области учета в России.

**Монографические труды и теоретические журналы.** Формально научные исследования в области учета в советский период в нашей стране проводились, а их результаты и обобщения публиковались. Однако специфика экономического развития в то время накладывала отпечаток на них: большинство исследований носили сугубо технологический, прикладной характер. Еще хуже была ситуация с журнальными публикациями. Практически в России (и в Советском Союзе) не было, да нет и по сей день ни одного научного журнала, если можно так выразиться, академической направленности, т. е. специализирующегося на публикации бухгалтерских статей сугубо теоретического содержания. Подобная ситуация может иметь катастрофические последствия для представления бухгалтерии в российской системе научных знаний.

**Подготовка научных кадров.** С формальных позиций ситуация с подготовкой научных кадров пока еще относительно благоприятна — есть научная специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика»<sup>13</sup>, в рамках которой защищаются диссертации. Однако появляются и тревожные симптомы. Дело в том, что обеспечение надлежащего уровня базовых знаний будущих аспирантов в значительной степени определяется содержанием магистерских программ. Анализ предлагаемых разными вузами программ показал, что в последнее время возник целый ряд обстоятельств, последствия которых могут сказаться на качестве научных исследований, в том числе: скептическое отношение к учету (например, в Высшей школе экономики посчитали нецелесообразным иметь в своей структуре отдельную кафедру бухгалтерского учета, а учет практически рассматривается ныне как персона *non grata*<sup>14</sup>), своеобразная

---

<sup>13</sup> Строго говоря, комбинация «учет — статистика» представляется автору не вполне удачной, в особенности, если принять во внимание бурное развитие эконометрики. Если уж и говорить об укрупнении научных специальностей, то, вероятно, более оправданным является объединение учета с финансами, а статистики — с экономико-математическими методами.

<sup>14</sup> На наш взгляд, непродуктивность такого подхода очевидна и вряд ли требует какой-то особой аргументации. Вероятно, скепсис экономистов-теоретиков основывается на непонимании ими как роли и предназначения бухгалтерии в науке и практике, так и его содержания, на олицетворении учета с набором заранее известных проводок. Отчасти подобные умозаключения были оправданны применительно к социалистическому учету. Но время изменилось, и можно ограничиться следующим примером. Один из ключевых моментов в бизнесе — выявление финансового результата. Современный учет предусматривает использование различных методов и оценок. Отсутствие предопределенности (как, когда и в какой сумме признать доход) как раз и свидетельствует о том, что в данном направлении есть масса возможностей, в том числе и для научных исследований и обоснований. Причем, заметим, подобные обоснования могут иметь исключительно значимые финансовые последствия: так, манипуляции с капитализацией расходов в 2002 г. привели к банкротству крупнейших американских корпораций *Enron* и *WorldCom* и ликвидации известной аудиторской фирмы *Andersen*, входившей в так называемую «Большую пятерку». Вспомним, с каким нетерпением и определённой тревогой ожидают результаты публикации отчетности крупнейшими участниками фондовых рынков. Мы убеждены в том, что знание основ учета необходимо не только практикам, но и будущим ученым-теоретикам. Не вдаваясь в подробную аргументацию, подчеркнем ключевой тезис: *именно бухгалтерский учет учит самому главному, тому, что нужно для успешного управления бизнесом, — пониманию принципов организации, формирования и циркулирования финансовых (в том числе денежных) потоков в фирме в контексте ее взаимоотношений с заинтересованными лицами (собственники, кредиторы, государство, работники, окружающая бизнес-среда и др.), т. е. пониманию того, как функционирует кровеносная система фирмы* (напомним, английский философ Т. Гоббс сравнивал государство с организмом, а деньги — с его кровью). Бухгалтерские счета и проводки — лишь инструмент, с помощью которого упомянутые финансовые потоки приводятся в систему. А потому учет, по-

предметная местечковость при формировании отдельных профилей и программ, резкое сокращение специальных дисциплин, ориентация в структурировании программ и методик на западный стиль преподавания, в основе которого — акцент на самостоятельную подготовку студентов, и т. д.

### Резюме

В отличие от ряда экономистов-теоретиков, не отводящих места учету в системе наук (по крайней мере, этот тезис справедлив для нашей страны), сегодняшние ученые-бухгалтеры как в России, так и за рубежом иначе смотрят на обсуждаемую проблему; им она представляется давно решенной — бухгалтерский учет как отрасль науки имеет вполне сложившиеся традиции и перспективы. Современная модель двойной бухгалтерии развивается уже более 600 лет; в том или ином виде учет постоянно представлен в университетских программах (в Оксфордском университете он читается начиная с XIII в.). Учет динамичен, как наука и практика. Он многогранен и может трактоваться различными способами: это и средство регистрации данных, и информационная система, и социальная наука, и базовый элемент процесса коммуникации в бизнес-среде и т. д. Отождествлять учет с набором проводок, а бухгалтера — с унылой персоной в нарукавниках и со счетами в руках может только тот, кто не удосужился получить хотя бы общее представление о содержании трудов знаменитых ученых, работавших в этой области науки и практики со времен Л. Пачоли. В современной теории бухгалтерского учета изучается проблематика принципиально новых измерений учета, навеянная его взаимодействием с такими областями знаний, как психология, бихевиоризм, социология, право, теория финансовых рынков, теория информатики и др. (см., напр. [15; 35; 38; 47; 48; 49; 22; 34]). Одно только наличие неопределенности в учете относительно оценок, прохождения данных в системе и их представления (что, вероятно, не всегда осознается учеными небухгалтерского профиля) свидетельствует о его законном месте в системе наук. Учет нацелен на будущее, и вряд ли кто-то сможет поколебать его устои и динамику, принизить его общесоциальную и научную значимость. Если и можно говорить о кризисе в бухгалтерской науке, то лишь в контексте рассуждений Куна, т. е. как о естественном этапе развития этой области знаний. К сожалению, принципиально иная ситуация сложилась в постсоветской России: кризис в научных исследованиях обусловлен в немалой степени сложностями и неопределенностями переходного периода, а также лишь недавно начавшимся вхождением российских ученых в теоретический бухгалтерский мейнстрим. Укрепление позиций бухгалтерского учета в научной среде в немалой степени будет зависеть не только от единства

---

нимаемый, например, как учение о финансовой модели фирмы (т. е. ее балансе), безусловно, является общеэкономической дисциплиной. Подтверждением огромной роли учета в современной экономике является и тот факт, что в конце 80-х годов XX в. в СССР в числе первых мероприятий по переводу экономики на рыночные рельсы, инициированных, кстати, иностранными консультантами из ООН, оказались проекты реформирования национальной системы учета и организации программ переподготовки студентов, практиков и университетских преподавателей. Отсюда и следует очевидный вывод: то, что имеет такое значение для экономики, по определению не может остаться вне сферы интересов научного сообщества. Уместно также порекомендовать отдельным отечественным экономистам-теоретикам хотя бы ознакомиться с трудами известных западных ученых-бухгалтеров, таких как У. Патон, Ю. Идзире, Р. Маттессич, С. Зефф, Р. Каплан, Э. Хопвуд, Ч. Хорнгрен и др., чтобы понять ошибочность и скороспелость своих негативных суждений по поводу ненаучности учета.

ученых-бухгалтеров, но и от зрелости профессионального бухгалтерского сообщества, его намерений и действий в направлении реальной, а не местечковой или групповой консолидации, а также осознания необходимости участия профессиональных бухгалтерских институтов в поддержке научных исследований (хорошим примером является опыт американских бухгалтеров). Идея консолидации все же должна победить нелепое тщеславие, меркантильность и неверие в потенциальные возможности бухгалтерской науки.

## Литература

1. Соколов Я. В. Образ бухгалтера в литературе и кино. М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2003. 232 с.
2. Ковалев В. В. Концептуальные основы бухгалтерского учета в исторической ретроспективе: англо-американский подход // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2003. Вып. 2. С. 111–118.
3. Ковалев В. В. Бухгалтерский учет: новая реальность и перспективы развития // Бухгалтерский учет. 2003. № 9. С. 64–68.
4. Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Прибыль: логика определения и идентификации // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2005. Вып. 2. С. 106–117.
5. The History of Accounting: An International Encyclopedia / eds M. Chatfield, R. Vangermeersch. Garland Publishing, 1996. 649 p.
6. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001. 368 с.
7. Ковалев Вит. В. Трансформация отчетности лизинговой компании из формата ПБУ в формат МСФО // Финансы и бизнес. 2009. № 4. С. 111–125.
8. Шумпетер Й. А. История экономического анализа: в 3 т. Т. 1 / пер. с англ.; под ред. В. С. Автономова. СПб.: Экономическая школа, 2001. 494 с.
9. Mautz R. Accounting as a Social Science // The Accounting Review. April 1963. P. 317–325.
10. Philosophical Perspectives on Accounting: Essays in Honour of Edward Stamp / eds M. J. Mamford, K. V. Peasnell. Routledge, 1993. 324 p.
11. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
12. Медведев М. Ю., Назаров Д. В. История русской бухгалтерии. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 436 с.
13. Арнольд К. И. Опыт гражданской бухгалтерии. СПб., 1814. 227 с.
14. Цветаев П. Начальные основания счетоводства для хозяев, торговцев и промышленников вообще. М., 1837. 131 с.
15. Belkaoui A. R. Accounting Theory: 3 ed. Academic Press Ltd, 1992. 539 p.
16. Мудров Э. А. Счетоводство для всех родов торговли. СПб., 1846. 373 с.
17. Счетоводство. Журнал коммерческих и финансовых знаний / под ред. А. М. Вольфа. М., 1889–1891.
18. Попов Н. И. Руководство общей бухгалтерии. Томск, 1888. 353 с.
19. Попов Н. И. Математический метод бухгалтерии. Красноярск, 1906. 283 с.
20. Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса, или Как понимать баланс. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2013. 784 с.
21. Jennings A. R. Accounting Research // Accounting Review. Vol. XXXIII. 1958. N 4. P. 547–554.
22. Хендриксен Е. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
23. In memoriam. Ярослав Вячеславович Соколов (1938–2010) / сост. И. И. Елисеева, А. Л. Дмитриев. СПб.: Нестор-История, 2011. 432 с.
24. Кун Т. Структура научных революций. М.: АСТ Москва, 2009. 317 с.
25. Лакатос И. Избранные произведения по философии и методологии науки. М.: Академический портрет, 2008. 475 с.
26. Фейерабенд П. Избранные труды по методологии науки / пер. с англ. и нем. А. Л. Никифорова; общ. ред. и вступ. ст. И. С. Нарского. М.: Прогресс, 1986. 542 с.
27. Wells M. C. A Revolution in Accounting Thought? // The Accounting Review. July 1976. P. 471–482.
28. Cushing B. E. A Kuhnian Interpretation of the Historical Evolution of Accounting // The Accounting Historians Journal. Vol. 16, N 2. December 1989. P. 1–41.
29. Peasnell K. V. Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance: a Review Article // Accounting and Business Research. 1978. Vol. 8, Issue 31. P. 217–225.

30. Вальденберг Э. Г. «Тройная система» счетоводства (Ф. В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на практике. СПб., 1891. 152 с.
31. Ковалев Вит. В. Концепция достоверности и непредвзятости в бухгалтерском учете: трактовка и применение // Вестн. С.-Петербург. ун-та. 2012. Сер. 5. Экономика. Вып. 2. С. 107–116.
32. Соколов Я. В., Ковалев Вит. В. Интерпретация основ бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1998. № 7. С. 88–91.
33. Mattessich R. Towards a General and Axiomatic Foundation of Accountancy — With an Introduction to the Matrix Formulation of Accounting Systems // Accounting Research. October 1957. P. 328–355.
34. Мэтьюс М., Перега М. Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
35. Watts R., Zimmerman J. Positive Accounting Theory. New Jersey: Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, 1986. 388 p.
36. Scott W. R. Financial Accounting Theory: 6 ed. Toronto: Pearson Canada Inc., 2012. 571 p.
37. Porwal L. S. Accounting Theory. An Introduction: 3 ed. Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, 2001. 511 p.
38. Christensen J., Demski J. Accounting Theory: An Information Content Perspective. Irwin: McGraw-Hill, 2003. 465 p.
39. Underdown B., Taylor P. Accounting Theory and Policy Making. Oxford: Butterworth-Heinemann Ltd, 1991. 349 p.
40. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
41. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр, 2010. 224 с.
42. Сухотин А. К. Парадоксы науки. М.: Молодая гвардия, 1978. 239 с.
43. Ковалев В. В. Проблема понятийной неопределенности в прикладной экономике // Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2012. Вып. 1. С. 3–19.
44. Пятов М. Л. Теория и практика бухгалтерского учета: научная школа Я. В. Соколова // Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2011. Вып. 2. С. 64–76.
45. Карельская С. Н., Зуга Е. И. Определение парадигм бухгалтерского учета в работах Я. В. Соколова // Финансы и бизнес. 2012. № 4. С. 174–185.
46. Ковалев В. В., Пятов М. Л. Я. В. Соколов и его роль в развитии теории и практики бухгалтерского учета в России // Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2013. Вып. 1. С. 108–120.
47. Accounting and the Law / eds M. Bromwich, A. G. Hopwood. Prentice Hall, 1992. 253 p.
48. Roslender R. Sociological Perspective of Modern Accountancy. London; New York: Routledge, 1992. 229 p.
49. Caplan E. Management Accounting and Behavioral Science. Mass.: Addison-Wesley Publishing Company, Inc., 1971. 134 p.

Статья поступила в редакцию 15 апреля 2013 г.