

## ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ МЫСЛИ

УДК 336.01

*М. Л. Пятов*

### ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: НАУЧНАЯ ШКОЛА Я. В. СОКОЛОВА

Летом прошлого года ушел из жизни профессор Экономического факультета СПбГУ Ярослав Вячеславович Соколов (1938–2010). Замечательный педагог и яркий ученый, он во многом повлиял на развитие теории бухгалтерского учета, экономического образования, бухгалтерской профессии и института аудита в современной России. Заслуженный деятель науки РФ, первый президент Института профессиональных бухгалтеров России, член Методологического совета по бухгалтерскому учету при Правительстве РФ, действительный член Международной академии историков бухгалтерского учета, он с 1998 по 2010 г. заведовал кафедрой статистики, учета и аудита Экономического факультета СПбГУ.

В качестве двух основных направлений его научной деятельности следует назвать историю и теорию бухгалтерского учета. Не будет преувеличением сказать, что история развития бухгалтерской мысли как область современной экономической науки в России фактически воссоздана Я. В. Соколовым. В хронологической последовательности отметим получившие широкую известность работы Я. В. Соколова: «История развития бухгалтерского учета» (1985), «Очерки по истории бухгалтерского учета» (1991) и «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» (1996), а также выдержавший ряд изданий учебник Я. В. Соколова и В. Я. Соколова «История бухгалтерского учета» (последнее издание — 2009 г.) [1–4].

Рассматривая работы Я. В. Соколова в области теории бухгалтерского учета, необходимо отметить, что его деятельность постепенно определила самостоятельное направление в науке, изучающее и формирующее бухгалтерскую методологию создания количественной экономической информации. Наиболее известной работой Соколова в области теории учета является книга «Основы теории бухгалтерского учета», увидевшая свет в 2000 г. [5]. Вместе с тем особое внимание следует уделить содержанию именно последнего его труда по теории бухгалтерского учета «Бухгалтерский учет как сумма

---

**Михаил Львович ПЯТОВ** — д-р экон. наук, профессор кафедры статистики, учета и аудита Экономического факультета СПбГУ. В 1996 г. окончил Санкт-Петербургский торгово-экономический институт. В 1997 г. защитил кандидатскую, в 2003 г. — докторскую диссертации. Основные направления научных интересов — теория бухгалтерского учета, анализ бухгалтерской информации, регулирование практики бухгалтерского учета. Автор более 300 публикаций.

© М. Л. Пятов, 2011

фактов хозяйственной жизни», вышедшего в 2010 г. [6]. Эта работа объединила в себе ряд идей, отражающих видение автором проблематики в области методов создания бухгалтерской информации, границ возможностей таких методов и той роли, которую играет и может играть бухгалтерский учет в экономической жизни общества. В числе представленных в этой работе положений следует особо отметить разработанную автором теорию информационных слоев факта хозяйственной жизни и предлагаемую методологию их учетной реконструкции; введенную в науку категорию «парадокс бухгалтерского учета» и подход к анализу и интерпретации учетных данных, определенный им как «демистификация бухгалтерского учета» [6].

### **Факт хозяйственной жизни как предмет учета и подходы к реконструкции его содержания**

«Наука, — писал Я. В. Соколов — начинается с какого-то элементарного факта: математика — с числа, физика — с атома, химия — с молекулы, биология — с клетки, политическая экономия — с цены и т. д., и т. п. Бухгалтерский учет... начинается с фактов хозяйственной жизни» [6, с. 7]. И вот «из суммы таких фактов хозяйственной жизни состоят как дискретный хозяйственный процесс, так и предмет самого бухгалтерского учета» [6, с. 11]. Очень важным здесь является примечание самого автора о том, что «факт хозяйственной жизни назван предметом бухгалтерского учета в чисто рабочем понимании. Просто так удобнее. Но это ничего общего не имеет с теми ущербными дискуссиями, которые велись в течение многих десятилетий в Советском Союзе по поводу предмета и метода нашей науки. В любой науке это праздный вопрос, и показательнее всего опыт физики, где большой ученый П. Эренфест (1880–1933) писал, что все попытки определить предмет физики “... должны быть признаны вредными или, по крайней мере, опасными”» [6, с. 11]. Вместе с тем дистанцированное таким образом от схоластических диспутов о предмете и методе определение факта хозяйственной жизни как предмета бухгалтерского учета является одним из центральных положений теоретических конструкций профессора Я. В. Соколова. И здесь следует остановиться на отдельных положениях его работ, посвященных анализу информационного содержания факта хозяйственной жизни и методологии его отражения в бухгалтерском учете, которую он определял как реконструкцию факта.

Я. В. Соколов характеризовал факт хозяйственной жизни как «элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников или средств и источников одновременно» [6, с. 11]. Соответственно, средства — это активы, источники — это пассивы. Это элементы бухгалтерского баланса. Отсюда, следуя данному определению, факт хозяйственной жизни можно определить как «элементарный момент хозяйственного процесса», изменяющий или подтверждающий содержание бухгалтерского баланса. Это приводит нас к выводу о том, что, по мнению Соколова, факты хозяйственной жизни — это факты, которые бухгалтеры отражают в балансе. Вне баланса, соответственно, нет и фактов для целей бухгалтерского учета. Данное определение, таким образом, имеет границы, значимо влияющие на понимание содержания бухгалтерской отчетности и методологию ее анализа. Исходя из того, что факт хозяйственной жизни всегда или изменяет, или подтверждает содержание баланса, можно утверждать, что факты, не отражаемые в балансе, не есть предмет бухгалтерского учета, а следовательно, они не могут интересовать пользователя бухгалтерской отчетности в рамках обращенных к такой отчетности его пользователя «вопросов» — информации, необходимой ему, чтобы составить мнение о тех аспектах финансового положения фирмы, которые можно оценивать по отчетным

данным. Более того, определяя факт хозяйственной жизни таким образом, мы приходим к выводу о том, что вне баланса нет бухгалтерского учета.

Конечно, это не так. Прежде всего, необходимо отметить, что бухгалтерский баланс — это лишь одна из возможных моделей финансового положения фирмы, формируемая с помощью методологии бухгалтерского учета. Далее следует обратить внимание на тот факт, что используемая бухгалтерами методология формирования отчетности всегда имеет определенные объективные границы, обусловленные, в терминологии К. Поппера, «фальсифицируемостью» любой применяемой на практике теории. В связи с этим из предмета фиксации бухгалтерскими записями всегда выпадает ряд хозяйственных фактов, информация о которых может значимо повлиять на мнение заинтересованных лиц о финансовом положении компании. Так, например, в настоящее время в бухгалтерском учете не находят отражения факты заключения организациями договоров, которые на момент составления отчетности не начали исполняться. Однако информация о такого рода заключенных, но еще не исполненных сделках может быть чрезвычайно полезна для составления мнения о положении дел фирмы. Более того, эти данные квантифицируемы, т.е. они могут быть оценены в деньгах, но отражения в учете не находят, не меняют активов и пассивов — средств и их источников.

Здесь можно обратить внимание на то, что в случае, если такие факты найдут отражение в учете, они все равно будут зафиксированы в балансе фирмы, и следовательно, общий смысл данного Я. В. Соколовым определения сохраняется. Это абсолютно справедливо, однако целый ряд фактов хозяйственной жизни не находит отражения в балансе не по причине специфики реализуемых на практике регулятивов, но, собственно, из-за границ возможностей бухгалтерского баланса как модели финансового положения компании, построение которой основывается на постулате равенства денежной оценки активов и пассивов. Это искусственное равенство средств и источников их формирования, необходимое для построения баланса в современном его понимании как модели финансового положения фирмы, является следствием истории развития техники бухгалтерского учета. Уравнивая активы и пассивы в балансе через категорию собственных источников средств, не имеющую воплощения в экономической реальности, бухгалтеры автоматически задают границы возможностей отражения в данной модели экономических фактов определенным набором «пермутаций» и «модификаций» — способов представления в балансе изменений оценки и структуры активов и пассивов. За рамки такой методологии выходит учет фактов получения фирмой доходов и несения ею расходов, не связанных на момент формирования отчетности с действительными денежными потоками. Сюда можно отнести рост затрат фирмы, оцениваемый в восстановительных ценах ее ресурсов, потери и, напротив, дополнительные доходы, формируемые фактором временной ценности денежных средств и т. п.

Эти ситуации определялись Я. В. Соколовым как методологические пороки двойной записи, однако это методологические пороки именно баланса как модели финансового положения фирмы, формируемой методом двойной записи. На это обстоятельство еще обращал внимание известный российский бухгалтер-теоретик А. П. Рудановский (1863–1934), подчеркивавший искусственность балансового равенства и утверждавший объективное неравенство актива и пассива как предмета учета и предмета бухгалтерского баланса как учетного метода [7, с. 50].

Несколько расширяя данное Соколовым определение, можно охарактеризовать факт хозяйственной жизни как событие, которое способно изменить мнение заинте-

ресованных и квалифицированных лиц о финансовом положении фирмы. При этом в силу объективных границ применяемой методологии бухгалтерского учета только часть фактов хозяйственной жизни организаций находит отражение в их бухгалтерской отчетности, составляемой на практике.

Анализ факта хозяйственной жизни, утверждал Я. В. Соколов, «позволяет увидеть несколько содержательных слоев, образующих иерархическую лестницу. Наиболее очевидные из них — это юридическая (правовая) и экономическая мантии. Каждая из мантий содержит определенный набор информационных слоев. При этом важно понимать, что каждая из возможных мантий — это только один из аспектов познания факта» [6, с. 22]. Каждый информационный слой хозяйственного факта представляет собой его интерпретацию с точки зрения определенной области человеческих знаний. Он формирует информацию о факте. Собственно же ядро факта хозяйственной жизни существует вне его интерпретаций как явление реального мира, не зависящее от того, как оно будет истолковано. И уже измерение ядра факта в деньгах получает ощутимый «привкус субъективизма» [6, с. 19].

Безусловно, профессор Я. В. Соколов не был первым исследователем, который стал говорить о «многослойности», формируемой познанием реальной действительности. Так, например, он сам отмечал, что «очевидно, первым исследователем, который выделил слои толкования, был творец естественного права — юрист Гуго Гроций (1583–1645)», который «различал в целях интерпретации правовых норм грамматические, логические, исторические и технические слои» [6, с. 19]. Интересно заметить, что один из основателей современной социологии — Фердинанд Теннис (1855–1936) настаивал на разделении «мира фактов» и «мира их толкований» [8, с. 78–79]. Колоссальная ценность представления этой идеи в теории бухгалтерского учета заключается в том, что такое понимание предмета учета позволяет поставить вопрос оценки реальных возможностей бухгалтерской методологии по отражению действительного финансового положения хозяйствующих субъектов в их отчетности.

Так, например, в настоящее время отечественный бухгалтерский учет переводится на «рельсы» Международных стандартов финансовой отчетности. Основная идея англо-американской школы учета, на принципах которой и базируются МСФО, — это приоритет экономического содержания отражаемых хозяйственных фактов над их юридической формой. Это фундаментальное отличие от положений школы континентально европейской, к которой традиционно принадлежала и Россия, опирающейся на правовое содержание фактов хозяйственной жизни ведущих учет организаций. Утверждается, что если приоритет содержания над формой воплотить в жизнь, бухгалтерская отчетность станет достоверной. Однако это совсем не так. Правовые и экономические слои хозяйственных фактов — это различные их характеристики, позволяющие увидеть отдельные аспекты реальности. Делая ставку на один из них, мы автоматически лишаем пользователей отчетности информации о других. Например, исходя из норм права, мы можем видеть в активе бухгалтерского баланса собственность фирмы. Это позволит максимально объективно оценить ее платежеспособность, так как именно (и только) собственное имущество может служить обеспечением долгов организации. Вместе с тем, основываясь на данной позиции, мы затрудняем анализ рентабельности, методология которого предполагает соотнесение величины прибыли с оценкой комплекса ресурсов, обеспечивших фирме ее получение. При этом очевидно, что наличие права собственности не всегда обеспечивает возможность получения дохода, и наоборот, доходы могут приносить фирме и ресурсы, которые ей на праве собственности не принадлежат (например, арендованное имущество).

И вот здесь следует не спорить о том, какой метод лучше, а попытаться оценить вариант учетной методологии, т. е. раскрытия информационного содержания с точки зрения мантий факта хозяйственной жизни. Это обстоятельство, как пишет Я. В. Соколов, позволяет сделать очень важный вывод об относительности всех данных, представляемых в бухгалтерском учете [6, с. 35]. Объективная автономность информационных мантий факта приводит к возможности его не только различных, но и противоречащих друг другу трактовок в разных мантиях (разных слоях), что делает их одновременное раскрытие в рамках бухгалтерской информации попросту невозможным. Однако информационные слои факта, отмечает Я. В. Соколов, конгруэнтны<sup>1</sup> друг другу, что устанавливается в процессе концептуальной реконструкции факта — основы методологии бухгалтерского учета.

Я. В. Соколов определял концептуальную реконструкцию как «целенаправленный информационный процесс, в ходе которого воспроизводятся и организуются факты хозяйственной жизни посредством специальной языковой системы, позволяющей наиболее простым способом и с необходимой полнотой описывать их (факты)» [6, с. 44]. Здесь очень важно остановиться на понятиях целенаправленного информационного процесса и языковой системы.

Целенаправленный информационный процесс «предполагает, что реконструкция не касается самого хозяйственного процесса, а только воспроизводит его информационными средствами в зависимости от задач, стоящих перед предприятием», — писал профессор Я. В. Соколов [6, с. 44]. Таким образом, бухгалтерский учет понимается как интерпретация, толкование реальной хозяйственной жизни. Результаты же этой интерпретации доносятся до заинтересованных лиц с помощью определенной языковой системы.

Языковая система, согласно Я. В. Соколову, включает набор символов, их семантическую интерпретацию и синтаксические связи. В случае бухгалтерского учета — это перечень специальных терминов, их истолкование и указание на взаимосвязь между терминами (конструктами) и объектами (референтами), а также выделение логических отношений, в которых должны находиться эти конструкты. Это указывает на логику соотношений между объектами учета, которая не отражается, но задается используемой языковой системой. И эта заданная языком учета логика, в свою очередь, формирует восприятие экономической реальности лицами, выступающими потребителями бухгалтерской информации. Данные положения находятся в русле идей двух величайших «философов языка», безусловно, оказавших влияние на теоретические положения работ Я. В. Соколова: Людвиг Витгенштейна (1889–1951) и Жака Дерриды (1930–2004). Первый, утверждая, что «мир есть совокупность фактов, а не предметов» [10, с. 36], настаивал на необходимости одновариантного и единственно возможного толкования языковых символов. «Предложение, — писал Витгенштейн, — выражает то, что оно вы-

---

<sup>1</sup>Понятие «конгруэнтность» заимствовано автором из математики, где этот термин (от лат. *congruentis* — соразмерный, соответствующий, совпадающий) употребляется для обозначения равенства отрезков, углов, треугольников и других фигур и тел элементарной геометрии. Его свойства могут быть в этом случае охарактеризованы соответствующими аксиомами, называемыми аксиомами конгруэнтности. И здесь если основным понятием в данной системе рассуждений считать движение, то термину «конгруэнтность» дается уже прямое определение, согласно которому две фигуры называются конгруэнтными, если одна из них может быть переведена в другую при помощи движения. По аналогии при помощи «движения» один слой факта хозяйственной жизни может быть «переведен» в другой. Так, например, как мы постарались показать выше, экономическая трактовка факта может быть изложена в категориях права, и наоборот, любая его правовая трактовка может быть «переведена» на «экономический язык», т. е. соответствующее содержание факта может быть объяснено с помощью экономических категорий [9, с. 280].

ражает, определенным, ясно указуемым способом», и, следовательно, «имеется один и только один полный анализ предложения» [10, с. 58]. Деррида, напротив, доказывал объективное существование как минимум двух равнозначных интерпретаций одного и того же языкового «знака», утверждая, что «текст является текстом только тогда, когда он скрывает от первого взгляда, от первого попавшегося, закон своего построения и правила своей игры» [11, с. 73–74], и считал необходимым именно с такой «игрой» знака «соотнести систему всех его возможностей» [11, с. 75].

Именно философия Дерриды была близка концепции скептицизма как метода экономической науки Я. В. Соколова [12, с. 17–33]. В соответствии с ней каждому факту хозяйственной жизни в теории учета соответствуют  $N$  методов его концептуальной реконструкции, один или несколько из которых в конкретный момент времени реализуются на практике — сфере действия не столько потенциальных возможностей, сколько действительных интересов реальных действующих как рационально, так и иррационально субъектов. Таким образом, отмечает Я. В. Соколов, «мы не можем получить абсолютную истину, но сама идея концептуальной реконструкции на то и направлена, чтобы приблизиться к ней настолько, на сколько это целесообразно для дела, для практики» [6, с. 63].

### **Факты, отражаемые в учете, и факты, создаваемые бухгалтерской информацией**

Говоря о фактах хозяйственной жизни как предмете теории бухгалтерского учета (согласно трактовке Я. В. Соколова), следует обратить внимание на то, что бухгалтер не наблюдает факты хозяйственной жизни непосредственно, он работает с информацией о них, создавая, в свою очередь, новые данные посредством их (фактов) интерпретации (в определении Соколова — концептуальной реконструкции). Еще в 1981 г. Я. В. Соколов и В. Ф. Палий писали, что, с одной стороны, «каждый факт выступает перед бухгалтером в виде сообщения» [13, с. 47], с другой — переход от факта к бухгалтерской проводке «означает один из этапов моделирования хозяйственного процесса» [13, с. 48]. И, следовательно, создавая информацию о фактах хозяйственной жизни, бухгалтер тем самым обуславливает иные реальные экономические факты, которые имеют место как результат хозяйственных решений, принятых участниками экономической деятельности на основе анализа бухгалтерской информации.

Как писал о науке вообще и о экономической науке в частности Фридрих фон Хайек (1899–1992), «наука есть метод установления отдельных фактов» [14, с. 34]. Из этого следует, что теорию бухгалтерского учета следует рассматривать не только как науку, занимающуюся методами интерпретации (реконструкции) фактов хозяйственной жизни организаций, но и как науку, изучающую (устанавливающую) факты того, как экономическое поведение хозяйствующих субъектов обуславливается получаемой и используемой ими бухгалтерской информацией. Вот почему, отмечали В. Ф. Палий и Я. В. Соколов, «экономический анализ должен рассматриваться как составная часть всей системы бухгалтерского учета» [13, с. 45]. Таким образом, предметом теории бухгалтерского учета должна выступать и роль бухгалтерской информации в современном экономическом мире в частности и социальном мире в целом. И с этой точки зрения методология бухгалтерского учета вторична по отношению к поставленной теоретической задаче, и содержание методологии должно определяться результатами ее решения. Иными словами, цель развития методологии бухгалтерского учета должна состоять в изменении его роли в экономической жизни общества.

Роль бухгалтерского учета в экономике определяется восприятием бухгалтерской информации лицами, принимающими экономические решения, результатом которых становится распределение хозяйственных ресурсов. Восприятие любой информации, в том числе и содержания бухгалтерской отчетности, зависит как от интеллектуальной деятельности лиц, эту информацию создающих, так и от интеллектуальной деятельности лиц, ее воспринимающих. Последняя подчинена ожиданиям (ассоциациям), которые связывает сознание воспринимающего лица с получаемыми данными. При этом возможны ситуации, когда такие ожидания, определяющие реакцию на получаемые данные, могут не совпадать с их смысловым наполнением, которые зависят от методов, соответствующую информацию формирующих. Иными словами, тот смысл фактов хозяйственной жизни, который, согласно Соколову, определяется их бухгалтерской реконструкцией (интерпретацией), т. е. методологией трансформации получаемых бухгалтером данных о факте в бухгалтерскую запись на счетах, может не совпадать с тем их смыслом, который воспримут лица, получающие и анализирующие бухгалтерскую отчетность. Возможные расхождения между содержанием бухгалтерской отчетности, определяемым учетной методологией, и восприятием ее данных пользователем учетной информации создают ситуации возникновения так называемых парадоксов бухгалтерского учета. Данная категория была введена в научный оборот Я. В. Соколовым и представлена им как «логическая причина возникновения теории бухгалтерского учета» [2, с. 52].

Следует отметить, что мысль о необходимости понимания парадоксов бухгалтерского учета была высказана В. Ф. Палием и Я. В. Соколовым в их работе «АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета». Они писали: «Главный парадокс бухгалтерского учета состоит в том, что он должен описать (идентифицировать, измерить, вычислить) и объяснить факты хозяйственной деятельности такими, каковы они есть, независимо от чьих-либо восприятий и воздействия на них. Вместе с тем объем познания факта предопределен объемом информационного сообщения, представленного бухгалтерской проводкой. При этом факт всегда больше или равен своему описанию в информационном сообщении. Отражение факта в виде бухгалтерской проводки мы называем его концептуальной реконструкцией. Она осуществляется в соответствии с целями, выдвигаемыми теми, кто управляет хозяйственной деятельностью. Однако это не одна цель, к которой как к пределу должен стремиться бухгалтерский учет. Цели меняются, так как каждая цель должна быть адекватна функциям управления. Соответственно меняются задачи и содержание концептуальной реконструкции фактов хозяйственной деятельности» [13, с. 38–39].

Как указывал Фридрих фон Хайек, необходимо проводить «различие между порядком, созданным целенаправленно, и порядком, который возникает в результате закономерностей поведения его элементов» [14, с. 46]. «Мы обнаружим также, — пишет Хайек, — что такие распространенные выражения, как общество “действует” или “относится”, “вознаграждает”, “воздаёт должное” личности, либо “ценит”, “владеет” или “контролирует” объекты или предоставляет услуги, либо “несет ответственность” или в чем-то “виновно”, либо у него есть “воля” и “задачи”, либо оно может быть “справедливым” и “несправедливым”, а экономика “распределяет” или “размещает” ресурсы — содержат ложные интенционалистические или конструктивистские смыслы, которые специально в них, может быть и не вкладывались, но при этом они почти неизбежно приводят того, кто использует эти слова, к логически неверным выводам» [14, с. 46].

Эти мысли Ф. Хайека подчеркивают социальные явления (в том числе и факты экономические), представляют комплекс «проявлений вовне», действий отдельных лично-

стей. Только определенная типичность таких проявлений позволяет условно говорить о «действиях» юридических лиц, неких институтов, общества в целом, правилах экономического поведения, законах экономики и т. п. На эти обстоятельства, подчеркивая личностный характер экономического поведения, экономических действий и т. п., указывал еще Р. М. Орженцкий (1863–1923) в своем «Учении об экономическом явлении». Явление «экономическое, — писал Орженцкий, — должно быть определено как реальное явление, с которым приходится иметь дело реальному человеку в реально данном мире явлений. В этом смысле экономическое явление может быть либо физическим явлением, либо психическим. Взгляд на экономическое как на нечто материальное является ходячим как в жизни, так и в теории. Однако напрасно стали бы мы искать признак, делающий явление экономическим, среди физических свойств вещей, и все попытки в этом направлении оказываются неудачными. Экономичность явлений составляет проявление определенного психического отношения нашего к вещам и процессам и, таким образом, экономическое является психическим» [15, с. I–II]. Отсюда, согласно Орженцкому, экономическое явление следует рассматривать «через психику человека как субъекта этого явления» [15, с. II].

Итак, каждый экономический факт как результат психической деятельности индивидуума уникален, однако индивидуальные явления во всей их полноте и во всем их многообразии человеческое сознание охватить не в состоянии. И вот здесь на помощь сознанию приходят абстракции. Об этом убедительно пишет Ф. Хайек, отмечая, что «использование абстракций расширяет круг явлений, которые наш интеллект может подчинить себе, но достигается это только за счет ограничений способности предвидеть последствия наших действий, а значит, и за счет того, что приспособлять мир к своим желаниям мы можем лишь в самых общих чертах» [14, с. 51]. Согласно Хайеку, очень важно понимать, что «в доверии к абстрактному проявляется не завышенная его оценка, а скорее, понимание ограниченности возможностей нашего разума» [14, с. 51]. Однако соотносить воспринимаемую абстрактную категорию с реальностью, понимая все ограничения ее познания, сложно, легче и желаннее поверить в подлинность абстракции, провести знак равенства между реальностью и тем, что мы узнаем о ней. Восприятие выражающих реальность абстракций принимающие экономические решения хозяйствующие индивидуумы основывают на собственной апперцепции<sup>2</sup>. И здесь, говоря о «современной психологии», необходимо отметить, что, как Р. Орженцкий, «всякое отношение человека к объектам выражается в определении значения их, оценке и вытекающей отсюда деятельности» [15, с. II]. Иными словами, экономическая деятельность индивида определяется индивидуальной оценкой получаемой им информации об экономической реальности, которая, в свою очередь, основывается на его апперцепции.

Это подчеркивал и Я. В. Соколов, отмечая, что восприятие бухгалтерской информации участниками экономических отношений во многом продиктовано апперцепцией участников хозяйственной жизни [6, с. 192]. При этом частные оценки (ассоциации)

---

<sup>2</sup> «Апперцепция» (от лат. *ad* — к, на и *perception* — восприятие) — это понятие философии и психологии, обозначающее воздействие общего содержания психической деятельности, всего предыдущего опыта человека на его восприятие предметов и явлений. Как указывается в Философском энциклопедическом словаре, современная психология исходит из того, что прежний опыт отражается на каждом психическом процессе (от простого восприятия до сложнейших видов деятельности). Благодаря конкретному опыту личности (знаниям, умениям, традициям или привычкам) каждое новое воздействие мира приобретает особый смысл. Поэтому один и тот же объект воспринимается различно в зависимости от мировоззрения человека, его образования, профессиональной принадлежности, социального опыта в целом [16, с. 32].



лиц — участников экономической деятельности — во многом определяют и их профессиональные суждения. Это неизбежно, ибо восприятие действительности, частью которой выступает информация об экономических фактах, — это процесс личностного характера. Такой характер восприятия экономических явлений частными лицами подчеркивал выдающийся американский экономист и социолог Торстейн Веблен (1857–1929), который в «Теории праздного класса», например, отмечал, что, хотя «уровень жизни любого класса... будет обыкновенно настолько высок, насколько позволяет уровень доходов этого класса», тем не менее именно «уровень расходов, принятый в обществе или внутри того класса, к которому принадлежит человек, в значительной мере определяет его жизненный уровень» в глазах других. Иными словами, производит впечатление не то, сколько человек получает (зарабатывает), а то, сколько он тратит [17, с. 141]. Именно «картина трат» определяет мнение общества о степени состоятельности субъекта. Согласитесь, именно на этот характер восприятия благополучия рассчитаны многие прямые и косвенные приемы «информирования» заинтересованных лиц об устойчивости того или иного бизнеса и благополучности его собственников. То же самое, например, можно сказать и о потенциальном влиянии на «умы» пользователей бухгалтерской отчетности информации о денежной оценке активов отчитывающихся организаций. Ведь отражаемое в активах имущество может восприниматься пользователем отчетности не как «капитализированные расходы» или «контролируемые компанией и потенциально приносящие ей доходы ресурсы», но как совершенные фирмой траты — свидетельство ее уже реализованных финансовых возможностей, а соответственно, и возможностей потенциальных.

Итак, проведя границу между данными бухгалтерского учета и методологией их создания, с одной стороны, и восприятием этих данных пользователями бухгалтерской информацией — с другой, в случаях существенных расхождений между смысловым содержанием (логикой формирования) бухгалтерской отчетности и ее восприятием и оценкой результатов ее анализа мы имеем дело с парадоксами бухгалтерского учета.

Я. В. Соколов в своих работах последовательно развивал тему парадоксов бухгалтерского учета. В книге «Очерки по истории бухгалтерского учета», отмечая, что «вплоть до наших дней научные основы бухгалтерского учета остаются неясными для многих счетных работников», он определил парадоксы учета как «логическую причину возникновения его теории» [2, с. 52]. Он отмечал, что именно парадоксы оказывали существенное влияние на формирование научного мировоззрения представителей итальянской (где они в определенной степени игнорировались), французской (в которой их пытались разрешить эмпирическими способами), немецкой (где пытались рассмотреть и растворить их в учетных процедурах) и английской (где их пытались понять) школ [2, с. 52].

В работе «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» профессор Соколов, фактически не изменив комментария учетных парадоксов, значительно расширяет их состав, выделяя двадцать три случая парадоксального содержания данных бухгалтерской отчетности [3, с. 109–113].

В книге «Основы теории бухгалтерского учета» [5] Я. В. Соколов в главу «Основная процедура бухгалтерского учета, ее особенности и парадоксы» включает специальный параграф «Парадоксы и их значение для счетоведения и счетоводства», рассматривая учетные парадоксы в первую очередь как объективную характеристику процедуры бухгалтерского учета. Работа Я. В. Соколова «Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни» содержит специальную главу «Парадоксы и их значение» [6, с. 146–183], описывающую 32 выделенных парадокса бухгалтерского учета.

Наибольшую известность получил используемый при объяснении методологии бухгалтерского учета и подходов к анализу содержания бухгалтерской отчетности парадокс, определенный Я. В. Соколовым как «прибыль есть — денег нет».

### **Восприятие данных бухгалтерской отчетности как социально-экономический рефлекс ее пользователей**

Философско-психологическая категория апперцепции, к которой апеллировал в своих работах Я. В. Соколов, в работах И. П. Павлова (1849–1936), с теорией рефлексов которого он связывал многие аспекты работы бухгалтера, раскрывается через понятие условных рефлексов, т. е. «бесконечно сложных, как бы хаотических, постоянно вновь образующихся за время индивидуального существования и затем снова исчезающих, находящихся в беспрестанных колебаниях, реакциях... на бесчисленные и вечно движущиеся влияния окружающего мира» [18, с. 50]. Как отмечал Я. В. Соколов, желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию психологии, причем в варианте бихевиоризма. Бухгалтеры руководствовались схемой: стимул — реакция ( $S - R$ ). Документ — это стимул, а реакция бухгалтера должна быть предопределена этим стимулом (документом). Благодаря психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы. Она превращалась в набор заранее заданных вариантов — решений. И действительно, писал Я. В. Соколов, «когда бухгалтер, как правило, повинуюсь условному рефлексу:  $S - R$  (стимул — реакция), делает по первичному документу проводку, он и реконструирует факт хозяйственной жизни» [3, с. 437].

Однако очень важно понимать рефлексорный характер действий не только бухгалтера, формирующего информацию о фактах хозяйственной жизни, но и пользователя бухгалтерской отчетности, эту информацию воспринимающего и принимающего на основе ее анализа экономические решения. И вот здесь уже сама бухгалтерская отчетность выступает в роли стимула, а решения ее пользователя — реакции. Это подтверждается мыслью того же И. П. Павлова о том, что самое важное и даже неоспоримое приобретение психологии как науки есть установление факта связи субъективных явлений — ассоциация слов, т. е. определенных символов, как самое очевидное явление, а за нею и связь мыслей, чувств и импульсов к действию [18, с. 223]. И здесь весьма уместно вновь вспомнить утверждение Р. М. Орженцкого о «психическом» в «экономическом явлении» [15].

«Среди рефлексов, — писал И. П. Павлов, — должен быть установлен особый рефлекс, рефлекс цели — стремление к обладанию определенным раздражающим предметом, понимая и обладание и предмет в широком смысле слова» [18, с. 68–69]. Проецируя это утверждение на рассматриваемые вопросы восприятия бухгалтерской информации, можно сказать, например, что цель, достижение которой ассоциируется у пользователей отчетности с информацией о прибыли, — это возможность получения экономических благ, прежде всего денег. Однако, что крайне важно, стимулом здесь служит не собственно наличие у фирмы денег, а информация о прибыли фирмы.

Почему же такой «стимул», как бухгалтерская оценка прибыли фирмы, может вызвать у пользователя отчетности «рефлекс — реакцию», связанную с ожиданием у организации подлежащих распределению денежных средств.

Дело в данном случае заключается в необходимости для нашего существования возможности формирования у нас, говоря языком И. П. Павлова, определенных «социальных рефлексов», которые в определенных условиях общественного существова-

ния обеспечивают основы личностного миропонимания и реакции на воспринимаемые человеком факты. При этом «наследование» таких социальных рефлексов членами общества осуществляется посредством восприятия ими соответствующей части общечеловеческой (в конкретных случаях специальной) системы знаний. Таким образом, получение знания мы можем определить как акт приобретения индивидуумом определенных социальных рефлексов. В частности, это «приобретение» определенной реакции на определенную информацию о реальном мире. Однако соответствие действительного содержания такой информации связываемым с ней ожиданиям индивида имеет место далеко не всегда. Его необходимым условием должно быть понимание воспринимающим определенных данных того смыслового наполнения, которым попытался наделить их тот, кто эти данные предоставил.

Вернемся к бухгалтерскому учету. Причина ошибочности социального рефлекса на содержание бухгалтерской отчетности может состоять в расхождении содержания ее данных, определяемом методологией бухгалтерского учета, с ожиданиями, которые формируют данные отчетности у ее пользователей. Связаны такие расхождения далеко не только и не столько с недостатком учетных знаний у пользователей бухгалтерской информации. Примером здесь может служить практика реализации известных теорий статического и динамического баланса. Как отмечает Ж. Ришар, статический бухгалтерский учет создавался постепенно с XIII по XIX в. Это творение юристов, специализирующихся на торговом (коммерческом) праве, на вопросах банкротства, или купцов, находящихся под их влиянием. Чтобы понять такую «бухгалтерскую философию», нужно принять во внимание те обстоятельства, в которых они жили, их культуру. А эти обстоятельства были отмечены очень сильным предубеждением по отношению к торговцу, который оказывался банкротом. Основой культуры этих правоведов, отмечает Ришар, была культура римского права, согласно которому предприятие может использовать прибыль (или распределить убытки) только в случае его настоящей или предполагаемой ликвидации. Иными словами, «в культурной и социальной среде, в которой живут правоведы, есть и исчезновения и смерть, и ликвидация», поэтому их «идея состоит в том, чтобы активы обанкротившегося коммерсанта были достаточными для покрытия его долгов и возмещения взятых кредитов». И вот «знание римского и коммерческого права позволило им создать практику, а затем и теорию статического бухгалтерского учета» [19, с. 44–45]. И здесь не случайным является тот факт, что Г. В. Симон написал свою знаменитую монографию по балансовому праву, основываясь на Общем торговом кодексе Германии, будучи на тот момент известным берлинским адвокатом (цит. по: [20, с. 10]).

Теория статического баланса, таким образом, — это результат осмысления весьма продолжительного периода практики оценки финансового положения предприятий посредством бухгалтерской методологии. Основой и самой этой практики, и ее оценки и осмысления послужила юридическая культура римского права, предполагающая обеспечение правовой стабильности гражданского оборота через минимизацию фактов кредитной несостоятельности и банкротства.

Развивавшаяся многие десятилетия экономическая практика сформировала, таким образом, определенное восприятие данных бухгалтерского баланса, и ассоциации лиц, пользующихся данными бухгалтерского учета, не успели измениться так же быстро, как изменилась методология учета, в первую очередь под влиянием идей динамической балансовой теории Э. Шмаленбаха (1873–1955). И вот активы балансов демонстрировали величины капитализированных расходов, а пользователи видели в них подлежащие реализации ценности, прибыль показывала результат распределения капитализирован-

ных затрат по отчетным периодам, а пользователи считали, что это прирост денежной массы.

Таким образом, содержание отчетности понимается не через определившую его методологию бухгалтерского учета, а через, согласно Ж. Дерриде, «предисловие» к ней, «предписывающее» пользователю ложное ее восприятие и лишшающее его возможности воспринимать данные «без предварительных рефлексий», заданных уже существующими и в действительности не связанными с получаемой информацией ожиданиями [11, с. 26; 34].

### «Демистификация» бухгалтерского учета

Подход к преодолению парадоксов бухгалтерского учета Я. В. Соколов определил как метод «демистификации» учетной информации, вслед за И. П. Павловым полагая, что необходимым качеством работы с данными бухгалтерской отчетности должно являться «стремление мысли прийти в непосредственное общение с действительностью, минуя все перегородки и сигналы, которые стоят между действительностью и познающим умом» [18, с. 114]. Так, например, очевидно, что бухгалтеры уже давно исчисляют прибыль без всякой связи с денежными потоками. Отсюда, как мы уже отмечали выше, и складывается парадокс «прибыль есть — денег нет». Это не парадокс учета, это не парадокс бухгалтерской методологии, это парадокс восприятия бухгалтерской информации ее пользователями. И вот здесь на помощь должна прийти «демистификация» учета, в необходимости которой был убежден Я. В. Соколов. «Учет, — писал он, — представляет собой текст, изложенный на специальном профессиональном языке, и одна из важнейших задач любого человека, который пытается в нем разобраться, заключается в необходимости “снять шелуху” слов и обнажить смысл» [6, с. 184]. Необходимо понимать, утверждал Соколов, что «бухгалтерский учет как практическая деятельность (счетоводство) мистифицирует содержание информационных процессов» [6, с. 206]. Более того, Соколов, опираясь на высказывание П. Абеляра, писал: «... Всем известно, что ни о чем нельзя сказать настолько точно, чтобы смысл сказанного нельзя было бы извратить». И возникает главный вопрос: «Как быть?» Ответ на него очевиден: решение проблемы надо искать в скептицизме как методе «демистификации» данных бухгалтерского учета. В этом случае вместо веры в Истину мы получаем много истин, и они помогают понять всю относительность решений, которые мы вынуждены принимать, ибо «легко думать, но трудно быть» (Ф. Ницше) [6, с. 206]. Это и есть «спокойный скептический взгляд на экономическую науку и хозяйственную жизнь». «С признанием скептицизма в реальную жизнь проникают подлинная мудрость, толерантность и бесконечная доброта. Следовательно, скептицизм, сочетая разум с надеждой, делает всех людей, и особенно экономистов, счастливыми» [12, с. 31].

И вот именно этот подход к работе в науке и в частности в теории бухгалтерского учета, будем надеяться, станет основой ее дальнейшего развития, чему немало способствовали жизнь и работа профессора Я. В. Соколова, так сильно любившего бухгалтерский учет, его «мистику» и своих коллег — «мистификаторов» и «демистификаторов» экономической жизни общества, в котором мы живем.

### Литература

1. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1985.
2. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991.
3. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996.

4. *Соколов Я. В., Соколов В. Я.* История бухгалтерского учета: учебник. М.: Магистр, 2009.
5. *Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
6. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр, 2010.
7. *Рудановский А. П.* Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии. М., 1912.
8. *Теннис Ф.* Общность и общество. СПб.: Владимир Даль, 2002.
9. Математический энциклопедический словарь. М.: Большая российская энциклопедия, 1995.
10. *Витгенштейн Л.* Логико-философский трактат. М.: Какон+, 2008.
11. *Деррида Ж.* Дессиминация. Екатеринбург: «У-Фактория», 2007.
12. *Соколов Я. В.* Скептицизм как метод экономической науки // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5: Экономика. 2008. Вып. 1. С. 17–33.
13. *Палый В. Ф., Соколов Я. В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1981.
14. *Хайек Ф.* Право, законодательство и свобода. М.: ИРИСЕН, 2006.
15. *Орженцкий Р. М.* Учение об экономическом явлении. Одесса, 1903.
16. Философский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1983.
17. *Веблен Т.* Теория праздного класса. М.: URSS, 2010.
18. *Павлов И. П.* Рефлекс свободы. СПб.: Питер, 2001.
19. *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2000.
20. *Бетге Й.* Балансоведение. М.: Бухгалтерский учет, 2000.

Статья поступила в редакцию 31 марта 2011 г.