

КРАТКИЕ НАУЧНЫЕ СООБЩЕНИЯ

УДК 330.1

Е. И. Зуга

РОЛЬ НАУЧНЫХ ПАРАДИГМ В РАЗВИТИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Понятие парадигмы было введено Т. Куном. «Парадигма — это то, что объединяет членов научного сообщества, и, наоборот, научное сообщество состоит из людей, признающих парадигму», — писал он [1, с. 226].

Естественно, были неоднократные попытки найти парадигмы и в бухгалтерском учете. Первым стал изучать эту проблему Р. Дж. Чамберс (Австралия) в 70-х годах прошлого столетия. У него были последователи. В 1976 г. М. К. Уэллс предложил классификацию и выделил семь парадигм: 1) *антропологическая* (бухгалтерская практика определяет теорию); 2) *конъюнктурная* (рынок формирует теорию); 3) *событийная* (функция прогнозирования); 4) *процессуальная* (процесс принятия решений); 5) *идеализированная* (определение финансовых результатов); 6) *информационная* (оценка информации о фактах хозяйственной жизни); 7) *бихевиористическая* (изучение поведения лиц, принимающих решения) [2].

Далее инициативу подхватили Г. Норреклит (Norreklit), Л. Норреклит (Norreklit), Ф. Митчелл (Mitchell) и предложили три парадигмы:

1. *Реализм*. Бухгалтеры выступают как поставщики объективной информации. Это означает, что минимум два бухгалтера один и тот же факт хозяйственной жизни регистрируют одинаково.

2. *Конструктивизм*. Бухгалтер исходит из того, что каждый факт хозяйственной жизни является намеренным и имеет цель. А. Адлер писал: «Прежде чем делается первый шаг, уже существует цель движения. Если я знаю цель человека, то и примерно знаю, что произойдет» [3, с. 8].

3. *Марксизм*. Учет отражает классовую борьбу, и бухгалтеры отстаивают интересы работодателей.

Все три парадигмы основываются на диграфизме, но их главная особенность заключается в оценке: в реализме — по себестоимости готовой продукции, работ, услуг, так как

Екатерина Игоревна ЗУГА — аспирантка кафедры статистики, учета и аудита Экономического факультета СПбГУ. В 2006 г. окончила Экономический факультет Омского государственного университета. Круг научных интересов — социальный бухгалтерский учет, история бухгалтерского учета.

объективность предполагает строгое следование данным первичных документов, бухгалтер «ничего не прибавляет от себя»; в конструктивизме — по продажной цене, бухгалтер конструирует новую оценку, не ту, по которой приобретались ценности, а ту, которая сложилась на момент составления отчетности; в марксизме — по тем оценкам, которые оправдываются интересами работодателей.

С 80-х годов XX в. тема исследования парадигм стала популярной. Появились новые идеи. Их можно классифицировать на две группы: одни авторы (О. И. Кольвах, П. Я. Хомин и др.) убеждены, что в основе всех парадигм лежит принцип двойной записи, другие (Я. В. Соколов, З. В. Кирьянова и др.) настаивают на разграничении двойной и одинарной записи и, соответственно, говорят о двойной, камеральной и униграфической парадигме.

В бухгалтерском учете есть и противники понятия «парадигма». Так, известный английский автор А. Риан-Белькаой выдвинул идею мультипарадигмальности бухгалтерского учета, что противоречит самой сути учения Куна, ибо понятие парадигмы подменяется понятием школы или теории [4]. Некоторые критические дополнения вносит украинский автор С. Ф. Легенчук, утверждая наличие «парадигмальных и непарадигмальных проблем бухгалтерского учета» [5, с. 280]. Под последними он понимал проблемы, «находящиеся вне границ существующих методологических принципов и установок» [5, с. 280]. Но дальше всех идет Писнелл, который сомневается в том, что идеи Куна применимы к бухгалтерскому учету: «Кун основывал свою теорию на физике и, вероятно, других естественных науках. Нет свидетельств того, что Кун выступал за распространение ее и на общественные науки» [6, с. 85]. И далее: «Наличие множества теоретических подходов не означает существования множества конкурирующих парадигм, свидетельствующего в свою очередь о периоде профессиональной неуверенности и надвигающемся кризисе или революции по Куну» [6, с. 85].

Неоднозначность трактовок парадигмы порождает множественность ее интерпретаций. И бухгалтеру предлагается возможность выбора из них.

Прежде всего, эта категория дает возможность по-новому подойти к интерпретации истории бухгалтерского учета, которая предстает как последовательная смена парадигм: униграфическая, диграфическая, камеральная [7, с. 40–44], что подразумевает не только их поэтапную смену, но и сосуществование. Сторонники такого *методологического* подхода разделяют временное пространство на эпохи. Каждая новая парадигма — это новый этап в развитии науки. Период перехода от одной парадигмы к другой называется научной революцией. Ей предшествует этап нормального развития науки. Однако со временем возникают проблемы-головоломки, которые существующая парадигма принципиально неспособна решить, такие проблемы накапливаются и наступает кризис, выходом из которого служит принятие новой парадигмы в точке бифуркации. Ярким примером может служить переход профессионального сообщества от идей униграфической бухгалтерии к восприятию открытий Л. Пачоли (1494). И с этого мгновения тот, кто отрицал диграфизм в учете, оказывался вне науки, ибо стать членом научного сообщества можно, только приняв и усвоив его парадигму. С этой точки зрения парадигма отражает интересы и предпочтения влиятельных членов научного сообщества.

Следующий принцип выделения парадигм можно назвать *содержательным*. Он подразумевает взгляд на бухгалтерский учет, с одной стороны, как на экономическую, а с другой — как на юридическую науку. Р. Саватье писал: «В одном и том же акте юристы видят главным образом юридическое действие, осуществляемое в виде согласованного волеизъявления, тогда как экономисты видят движение ценностей» [8, с. 174]. Отсюда для первых важен учет и выполнение договоров и договорных обязательств, а для

вторых — выявление эффективности хозяйственных процессов [9, с. 432]. Экономисты сформулировали принцип приоритета содержания над формой, который предполагает, что бухгалтер вправе пренебречь предписаниями нормативных документов и поступить так, как он считает нужным в соответствии с экономическим содержанием конкретных фактов хозяйственной жизни [10, с. 18].

Действие данного принципа прослеживается при комбинации историко-методологического и содержательного подходов к парадигмам, а именно: существуют основные парадигмы — униграфическая, диграфическая, камеральная (это методологические подходы), каждая из них допускает юридическое и/или экономическое истолкование (содержательные, предметные подходы, раскрывающие принципы выявления результатов хозяйственной деятельности). В результате возникает матрица, основу которой составляют шесть парадигм (таблица).

Парадигмы бухгалтерского учета

Методологические парадигмы	Содержательные парадигмы	
	Юридическая	Экономическая
Униграфическая	1.1	1.2
Диграфическая	2.1	2.2
Камеральная	3.1	3.2

Шесть парадигм сформированы по следующим критериям:

- 1) финансовый результат или выводится (а), или он в принципе отсутствует (б);
- 2) финансовый результат исчисляется или путем инвентаризации (а), или путем сальдирования счетов главной книги (б);
- 3) счета расходов и доходов контролируются или систематическими записями (а), или уже без этих записей (б);
- 4) объекты бухгалтерского учета отражаются или в номинальной оценке (а), или в реальной (б);
- 5) в бухгалтерском учете отражается имущество или только принадлежащее предприятию на праве собственности (а), или все имущество, приносящее предприятию доход (б);
- 6) обязательства отражаются в полном объеме в соответствии с содержанием хозяйственных договоров (а) или же за вычетом сумм, которые не будут возвращены контрагентами (б);
- 7) финансовый результат определяется или по полученной выручке (а), или же как сальдо обязательств (б).

Теперь посмотрим на содержание наших парадигм:

- 1.1. Униграфическая юридическая: 1а; 2а; 3б; 4а; 5а; 6а; 7а.
- 1.2. Униграфическая экономическая: 1а; 2а; 3б; 4б; 5б; 6б; 7а.
- 2.1. Диграфическая юридическая: 1а; 2б; 3б; 4а; 5а; 6а; 7б.
- 2.2. Диграфическая экономическая: 1а; 2б; 3б; 4б; 5б; 6б; 7б.
- 3.1. Камеральная юридическая: 1б; 2-нет; 3а; 4а; 5а; 6-нет; 7-нет.
- 3.2. Камеральная экономическая: 1б; 2-нет; 3а; 4б; 5б; 6-нет; 7-нет.

Можно по содержанию выделить и социальную парадигму, где все критерии подчиняются требованиям пользователей финансовой отчетности. Как правило, ведущую роль при этом играет воля собственников.

В настоящее время господствующей является двойная — диграфическая экономическая парадигма. Но абсолютно очевидно, что двойная запись как метод в юридическом

и экономическом истолковании имеет определенные информационные пределы, что связано с введением стоимостного показателя, который в определенной степени искажает учетную информацию и, как следствие, финансовое положение предприятия в глазах заинтересованных пользователей.

Другие парадигмы, исторически предшествовавшие диграфической, в той или иной степени дожили до наших времен, а камеральная даже господствует в бюджетных организациях.

Однако главный вопрос — это перспективы. Как долго сохранится господствующее положение двойной записи? Прогнозы — дело неблагодарное. Но некоторые авторы пытаются заглянуть в неизвестное. За рубежом это Кашинг (Cushing). Он пишет: «Если система двойной записи — это основа текущей бухгалтерской парадигмы, тогда, вероятно, новая парадигма не должна быть основана на двойной записи. Но возможно ли вообразить бухгалтерский учет без системы двойной записи?» (цит. по: [11, р. 26]). Автор сделал довольно смелое предположение, что бухгалтеры откажутся от двойной записи в пользу униграфической парадигмы в ее экономической версии. Кашинг неодинок. У нас среди российских авторов, поддерживающих подобные взгляды, можно назвать М. Ю. Медведева. Он утверждает, что «компьютерная форма учета не располагает к диграфизму, тем более что диграфизм не является природным законом, обязательным ко всеобщему применению», «безусловно, сегодня система двойной записи на троне, но насколько заслуженно? Это всего лишь субформа бухгалтерского учета, одна из многих, хотя методология современного бухгалтерского учета и зиждется на ней настолько основательно, что представить себе сегодняшний учет, к примеру, без дебета и кредита, практически нельзя» [12, с. 243–246].

Сейчас формируется новая парадигма. Какой она будет, сказать трудно, но согласно М. К. Уэллсу, упоминаемому выше, можно выделить четыре стадии ее жизненного цикла: 1) принятие парадигмы; 2) работа в пределах современной парадигмы с созданием «нормальной науки»; 3) становление неудовлетворения существующей парадигмой; 4) поиски новой парадигмы [5, с. 290].

В нашей стране диграфическая парадигма в ее обеих версиях (2.1 и 2.2) сформировалась в конце XVIII в. Бухгалтеры использовали ее как «нормальную науку» весь XIX в. На рубеже XIX–XX в. появились первые сомнения в ее преимуществах, высказанные Ф. В. Езерским. Но только теперь делаются попытки создать нечто лучшее.

Весьма вероятно, что XXI в. станет родиной новой парадигмы. И примерно можно сказать, в чем будет ее отличие: методы регистрации в существенной степени будут вытеснены методами исчисления.

-
1. Кун Т. Структура научных революций. М., 2003. 605 с.
 2. Wells M. C. A Revolution in Accounting // The Accounting Review. 1976. July. P. 471–482.
 3. Адлер А. Практика и теория индивидуальной психологии. М., 2006. 240 с.
 4. Belkaoui A. R. Accounting theory. London, 1992. P. 496–520.
 5. Легенчук С. Ф. Парадигмальный метод Т. С. Куна в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры. Житомир, 2008. 483 с.
 6. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета. М., 1999. 663 с.
 7. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. М., 1985.
 8. Саватье Р. Общая теория обязательств. М., 1972. 440 с.
 9. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996. 638 с.
 10. Бухгалтерский учет: учебник / Под ред. Я. В. Соколова. М., 2005. 776 с.
 11. Arthur A. Exploring an accounting paradigm: The cash account // Critical perspectives on accounting. 1999. N 1. P. 13–35.
 12. Медведев М. Ю. Теория бухгалтерского учета. М., 2007. С. 243–246.

Статья поступила в редакцию 21 января 2010 г.