
ОБЩЕСТВО И ЭКОНОМИКА: ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ

DOI: 10.34020/2073-6495-2021-1-010-037

УДК 657

МИФОЛОГИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И РАЗВИТИЕ ЕГО ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Пятов М.Л.

Санкт-Петербургский государственный университет

E-mail: m.pyatov@spbu.ru

В статье предлагается подход к рассмотрению эволюции теории и практики бухгалтерского учета и оценке их адекватности современным условиям хозяйствования на основе теорий мифа Р. Барта (1915–1980), М. Элиаде (1907–1986) и А. Лосева (1893–1988). Вводится понятие мифологии бухгалтерского учета. Мифологизация учетной практики рассматривается как фактор консерватизма методов учетного моделирования хозяйственной жизни предприятий. Ряд известных теоретических построений из области бухгалтерского учета объясняются как элементы его мифа. Предлагаемая работа может быть представлена как приглашение к дискуссии о возможной демифологизации бухгалтерского учета в целях оценки перспектив его развития в качестве неотъемлемой части информационной основы экономических отношений. Миф рассматривается автором в качестве инструмента понимания бухгалтерского учета как явления в развитии хозяйственной жизни общества.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, миф, информация, данные, хозяйственная жизнь, теория, наука, бухгалтер.

MYTHOLOGY OF ACCOUNTING AND EVOLUTION OF ITS THEORY AND PRACTICE

Pyatov M.L.

Saint Petersburg State University

E-mail: m.pyatov@spbu.ru

The article offers an approach to consideration of the evolution of theory and practice of accounting and assessment of their adequacy to the modern conditions of economy management on the basis of the myth theories by R. Barthes (1915–1980), M. Eliade (1907–1986) and A. Losev (1893–1988). The notion of the mythology of accounting is introduced. The mythologization of accounting practice is considered as a factor of conservatism of the methods of accounting modeling of economic life of an enterprise. A number of famous theoretical constructs in the accounting field are explained as elements of its myth. The offered work can be presented as an invitation to the discussion of possible demythologization of accounting for the purposes of assessment of the perspectives of its evolution as an integral part of the information base of economic relations. The author considers the myth as a tool for understanding of accounting as the phenomenon in evolution of economic life of society.

Keywords: accounting, myth, information, data, economic life, theory, science, accountant.

ВСЕ ТЕЧЕТ И НИЧЕГО НЕ МЕНЯЕТСЯ

В конце прошлого века в своей замечательной работе «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» профессор Я.В. Соколов (1938–2010) писал: «До сих пор на вопрос, когда возникла бухгалтерия, возможны три ответа: 6000 лет тому назад, в тот момент, когда началась целенаправленная регистрация фактов хозяйственной жизни; 500 лет тому назад, когда вышла книга Луки Пачоли (1494) и началось описательное осмысление учета, и, наконец, 100 лет тому назад, когда появились первые теоретические конструкции. Эти три ответа, – отмечал Соколов, – три разных обобщения того, что такое бухгалтерия: 6000 лет тому назад учет возник как практическая деятельность, как счетоводство, как средство понимания хозяйственного процесса, как его язык; 500 лет – как предмет литературного обсуждения, как часть литературного языка; 100 лет он существует как самостоятельная наука – счетоведение, как средство понимания учета, как язык счетоводства» [19, с. 6].

Протяженность указанных периодов может корректироваться с открытием и описанием новых исторических фактов, однако очевидно, что период теоретического осмысления учета в современном понимании этого слова чрезвычайно мал в сравнении с протяженностью существования учетной практики как неотъемлемого элемента хозяйственной жизни общества.

Более того, здесь чрезвычайно характерно то определение теории учета – счетоведения, которое дает Соколов, – это «*средство понимания учета*», его практики, существующей и развивающейся независимо от его теории, которая старается его «*понять*» уже в «готовом» виде.

Интересны в этой связи высказывания «первого русского чистого теоретика учета» [19, с. 254] В.Д. Белова: «Наш век, – писал в 1889 г., – В.Д. Белов (1820-е годы – 1919) – по преимуществу век промышленности. От прошлого мы унаследовали его научные дары и стремимся с лихорадочной поспешностью ими воспользоваться для наших утилитарных целей. Пар и электричество – главные двигатели нашей жизни. Волей-неволей идем мы за ними. Грандиозные предприятия, громадные заводы и фабрики с быстротой вырастают перед нашими глазами; каждый день приносит с собой новые открытия в области техники. Ум готов помутиться при взгляде на успехи техники за последние 25–30 лет...

Но радоваться ли таким успехам?...

Кто не знает, что в это же последнее время наша промышленность получила ложное направление и развилась не в ту сторону, где можно было бы ожидать от нее благодетельных результатов.

Прежняя, не блестящая эффектами и широкими размерами, промышленность, приспособленная, правда, к простым отношениям быта, но за то здоровая, исчезла; место ее заняла спекуляция, развившаяся в те же двадцать пять лет с неодолимою силой и неимоверною быстротой. Громадные предприятия так же скоро исчезали, как и возникали; фабрики и заводы, поддерживаемые правительственными субсидиями и доверием акционеров, после кратковременного существования закрывались; банкротства и хищения сделались настолько обычным явлением, что перестали возмущать общественную совесть; правосудие уставало карать злоупотребления...

Полнейший произвол в определении таких понятий, как прибыль, дивиденд, капитал, самые бесцеремонные приемы составления отчета и наполнения актива не только имуществом, не имевшим никакой ценности, но даже прямыми убытками, – туманили глаза общественной власти и акционеров. Предприятия, в действительности потерявшие весь свой капитал, продолжали существовать, благодаря своеобразным фикциям и вопиющим злоупотреблениям в применении неповинных в этом принципов двойного счетоводства. ...

Корень зла, – утверждал тогда – в 1889 году Белов, – заключался вовсе не в этих грубых обманах, а в том, что бухгалтерия, как знание, не стояла на своей высоте, что научные принципы ее не были усвоены законами; что, поэтому, всякий считал себя вправе толковать такие понятия, как прибыль, дивиденд, по-своему, наполняя актив разными непогашенными расходами, а то даже прямыми убытками. ... Словом, непризнание за принципами счетоводства их значения дало возможность внести в дело полнейший произвол, имевший последствием то, что бухгалтерия потеряла свое *воспитательное* (выделено автором. – **М.П.**) значение. ... Двойное счетоводство, по справедливости, может быть названо гигиеной общественной нравственности. Как же после этого не позаботиться о том, чтобы поставить счетоводство на ту высоту, которая принадлежит ему по праву и помимо которой оно не может проявлять своего воспитательного влияния!» [4, с. 3–4].

Итак, видя спасительный принцип учета в «двойной системе счетоводства», Белов, критически оценивал состояние современного ему счетоводения (учетной теории) и настаивал на необходимости глубокого и строгого осмысления доставшихся в наследство его современникам «научных даров» прошлого. Под этими дарами мы можем понимать лишь «литературный» период осмысления учетной практики – от Луки Пачоли до конца XIX в. Но здесь любопытно обратить внимание на то, что Пачоли, которого часто ошибочно называют «автором», «первооткрывателем», «изобретателем» и т.п. двойной бухгалтерии, обращал внимание своих читателей на то обстоятельство, что лишь обобщил в своем трактате существующую учетную практику «по венецианскому методу», известную ему благодаря «путешествиям по Италии» [15, с. 23, 24].

Не случайно знаменитый Трактат предваряется фразой: «то, что в пыли валялось и томилось забытым в темнице, Лука нашел для тебя, друг и читатель» [15, с. 12].

Этот подход – описание в литературе по бухгалтерскому учету существующей учетной практики – характерен для всего периода истории учета, определенного Соколовым как «описательное осмысление» (от Пачоли до конца XIX в.). Исключением здесь не являлась и Россия. Так, например, в известном «Самоучителе бухгалтерии» К.И. Арнольда (1775–1845) читаем: «К успехам, сделанным по части коммерции, принадлежит равно изобретение искусства правильно и порядочно вести купеческие счетные книги, или, что все равно, изобретение бухгалтерии, особенно ж двойной итальянской, введением коей, равно как и другими относящимися к коммерции полезными заведениями, одолжены мы итальянцам, ибо с двенадцатого до шестнадцатого столетия торговля особенно процветала в Италии. Впрочем должно думать, что бухгалтерия была небызвестна и древнейшим народам, за-

нимавшимся торговлею, о чем упоминает достойный уважения историк Страбон¹, говоря, что оною занимались Египтяне, Финикияне, жители Тира и Карфагена» [18, с. 3].

«Всякий умный человек, – был уверен Карл Иванович, – сам по себе заключить может, что бухгалтерия нужна не только купцу, но и каждому начальнику семейства, управляющему экономией, а особенно, если он желает в точности знать количество прихода и расхода, равно как и существенное состояние своего капитала, ... и работнику, ремесленнику, художнику, находящемуся в государственной службе чиновнику, а даже самому владельцу; а тем более, что счастье семейств и целого государства много зависит от познания правил бухгалтерии, относящейся до камералиста, эконома и купца» [18, с. 4].

«Бухгалтерия, относящаяся особенно к купцу, – утверждал Арнольд, – имеет великое различие от всех прочих, употребляемых другими сословиями общества, поелику купец должен вести счетные книги обо всех предметах торговли. Для сего потребно:

- 1) Точное и ясное различение доходов от расходов по части торговли.
- 2) Искусство как те, так и другие верно и безошибочно вычислять и записывать.

3) Искусство располагать, продолжать и оканчивать или заключать книги, нужные для сего исчисления и записывания.

4) По сей причине, – продолжал Арнольд, – предметы купеческой бухгалтерии столь же многообразны, как и предметы самой торговли. Впрочем, несмотря на сие многообразие, можно представлять каждый предмет торговли частью купеческого имения, или капитала, находящегося в обороте для прибыли хозяина» [18, с. 5].

Здесь, с одной стороны, можно вспомнить Л. Пачоли, который под капиталом предлагал купцу понимать «совокупность настоящего твоего имущества» [15, с. 43], рекомендуя при этом следующее: «ты должен во всех своих книгах открыть отдельные счета для расходов по товарам, по содержанию дома – обыкновенных и чрезвычайных; точно так же – для прихода и расхода и один счет – пользы и потерь или, как можешь его назвать, выгоды и ущерба, или прибылей и убытков. Открытие этих счетов необходимо для всякого торгового предприятия, чтобы иметь всегда сведения о своем капитале и впоследствии, при выводе остатков, узнать, какова прибыль от дела» [15, с. 73].

С другой стороны, приведенный выше текст Арнольда, неизбежно рождает ассоциации с положениями действующих в настоящее время Концептуальных основ Международных стандартов финансовой отчетности в части даваемых ими определений ресурсов компании как ее активов, условием отражения которых в отчетности должен служить «потенциал создания экономических выгод».

¹ Страбон – «знаменитый греческий географ времен Августа и первых годов правления Тиберия, родом из Амасии, резиденции понтийских царей, происходил из богатого и знатного дома, жил около 80 лет. «География» Страбона, дошедшая до нас почти целиком, – единственное сочинение, дающее нам понятие о том, чем была географическая наука в то время, а равно знакомящее нас и с предшествующей историей науки и с различными ее направлениями» (см.: Энциклопедический словарь т-ва Брокгауз и Ефрон. Том XXXI. СПб., 1901, с. 718),

Так Концептуальные основы определяют экономический ресурс или актив как «существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий» и представляющий собой «право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод». При этом, подчеркивая многообразие хозяйственной деятельности, отмечается, что «различные виды экономических ресурсов по-разному влияют на оценку пользователем перспектив отчитывающейся организации в отношении будущих денежных потоков. Некоторые будущие денежные потоки возникают напрямую из имеющихся экономических ресурсов, таких как дебиторская задолженность. Другие денежные потоки возникают в результате использования нескольких ресурсов в сочетании друг с другом для производства и продажи товаров или услуг покупателям. Хотя эти денежные потоки не могут быть соотнесены с отдельными экономическими ресурсами (или правами требования на них), пользователям финансовых отчетов необходимо знать характер и величину ресурсов, доступных для использования в деятельности отчитывающейся организации», т.е. иметь достаточное представление о структуре, стоимости и качестве капитала, управление которым приносит компании прибыль.

«Каждый купец, – писал далее Арнольд, – поторговав известное время, (обыкновенно год), желает узнать, сколько он получил прибыли или понес убытку в течение сего времени: по сему, заключение или приведение к концу всех счетов, можно почитать собственною целью бухгалтерии или ведения книг, а сию последнюю – средством к достижению первого» [18, с. 1].

Здесь также можно вспомнить соответствующее место у Пачоли: «При выводе остатков, ... следует меньшую сумму в “Дать” или в “Иметь” уравнять прибылью или убытком Окончив таким образом балансирование всех счетов при посредстве счета прибыли и убытка и сложив суммы в “Дать” и в “Иметь” последнего, ты можешь увидеть свою прибыль или свой убыток, так как в балансе все уравнивается. Что нужно было вычесть, то вычтено, и что нужно было прибавить, то на надлежащих местах прибавлено. Если в этом счете итог в “Дать” больше итога “Иметь”, то значит, что во время своей торговли ты потерпел убытки; если итог “Иметь” больше, чем итог “Дать”, то разность показывает, сколько ты заработал. Убедившись из этого счета в своей выгоде или убытке, перейдешь к закрытию счета переносом остатка на счет капитала» [15, с. 100].

Соответствующие положения легко обнаружить и в Концептуальных основах МСФО. Здесь разность между «Дать» и «Иметь» представляется как превышение доходов над расходами или обратная ситуация, что соответствующим образом изменяет размер собственного капитала. Под собственным капиталом МСФО понимают «остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств». Доходы определяются как «увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации». Под расходами понимается «уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с распределениями в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала организации».

Согласитесь, преемственность веков истории учета здесь представляется очевидной и не требующей более детальных пояснений. Правда, стоит сказать, изложение материала у Пачоли, несколько более доступно, чем стиль действующих международных стандартов учета.

С положениями концептуальных основ МСФО в части определения ими «целей представления финансовых отчетов» и «качественных характеристик полезной финансовой информации» вполне согласуется и предложенное Арнольдом определение «бухгалтерии вообще». «Бухгалтерию, – писал Карл Иванович, – называется наука вести дела, относящиеся до купца, посредством записывания в книги в такой точности и порядке, чтобы ежедневно можно было обозревать оные; по сему, тот род бухгалтерии есть лучший, который заключает в себе порядок, удобность для скорого обозрения дела, краткость, ясность, верность, чистоту и приятный вид.

Сии свойства, – отмечал Арнольд, не забывая о ценности человеческого капитала, – требуют, чтобы бухгалтер:

- а) Писал хорошо и верно.
- б) Скоро и верно мог исчислять.
- в) Скоро и верно вписывал посты².
- г) Был рассудителен, прилежен, исправен, и наблюдал порядок и чистоту при внесении в книги, при исчислении и помещении постов.
- е) Также, чтобы он имел познание торговли и разные ее родов и предметов» [18, с. А].

С позиции взглядов на бухгалтерскую практику и отношения к учету как элементу социальной жизни в конце его «литературного» периода в России, чрезвычайно интересна работа «Бухгалтерия в применении к государственным оборотам» [24], написанная В.Н. Хитрово (1834–1903). Рассматривая вопросы методологии учета, Хитрово отмечал, что «средствами для достижения желаемой цели – хорошего отчета, служит правильное и систематическое ведение разных книг. Книги эти, – писал в 1860 году Василий Николаевич, – с самого проявления науки бухгалтерии изменились только в частностях, в главных же формах своих остались без изменения» [24, с. 6].

Как здесь не вспомнить знаменитую цитату из работы Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда (1992 г.): «С тех пор, как 500 лет назад Пачоли написал свою книгу, бухгалтерский учет, в сущности, остался неизменным. Наверное, Лука Пачоли чувствовал бы себя комфортно при существующих учетных системах. Ему было бы несложно понять и новые финансовые инструменты, которые поначалу, может быть, его и озадачили. Но, выслушав один раз объяснения, что это всего лишь новые формы кредита, которые следует показывать в правой части баланса, он в дальнейшем не имел бы никаких трудностей понимания» [25, с. 37].

«Между тем, – продолжали Хендриксен и Ван Бреда, – еще в (уже далеко) 1992 году, в мире произошла информационная революция, которая радикально должна была бы повлиять на учет» [25, с. 37].

В чем же причины такого удивительного постоянства?

² Имеются в виду бухгалтерские проводки, а не посты в социальных сетях.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ЕГО МИФОЛОГИЯ

Признаюсь, дорогие читатели, когда на лекциях студентам, параллельно слушающим курсы макро- и микроэкономики, эконометрики, бизнес-информатики, статистики и пр., я начинаю рассказывать об основах методологии бухгалтерского учета – балансе, счетах, двойной записи, то иногда, буквально на мгновение, ловлю себя на чувстве некоторой неловкости. У меня возникает ощущение, что я рассказываю правила сложения и вычитания старшеклассникам, и я думаю о том, как это будет воспринято. Но каждый раз я имею возможность наблюдать, как магия двойной записи, равенства актива и пассива, выведения сальдо по счетам и прочих бухгалтерских «постулатов», формирующих картину положения дел компании в ее отчетности, буквально завораживает слушателей и нередко впечатляет их куда больше сложных эконометрических моделей.

В чем же здесь секрет? Как бухгалтерскому учету в стремительно меняющемся мире, в атмосфере прогресса, колоссального роста знаний, фантастического развития технологий удастся с помощью, казалось бы, крайне незамысловатого набора элементарных методологических приемов веками удерживать за собой роль важнейшего источника информации о хозяйственной жизни общества? Это непростой и очень важный вопрос, ответ на который в том числе способен убедить нас в перспективах бухгалтерского учета как части экономики будущего.

Рискнем предположить, секрет здесь кроется в удивительной устойчивости мифологии бухгалтерского учета и в силе ее воздействия на самые широкие слои потребителей экономической информации.

В нашей повседневной жизни мы не часто задумываемся над тем, какое место занимает в ней миф. Во многом это связано с тем, что в общеупотребимом значении нам предлагается понимать миф как «древнее народное сказание о легендарных героях, богах, о происхождении явлений природы» [13, с. 313], или как «недостовверный рассказ, выдумку» [Там же], т.е. в определенном смысле здесь мы имеем некий миф о мифе. Его очень легко развеять, обратившись к несколько более серьезным определениям.

Так, например, И.И. Кравченко, характеризуя политический миф, определяет миф в целом как «превращенную форму сознания, в которой знание и понимание фактов замещается образами, символами, вымыслами, легендами и верой в них» [12, с. 580]. При этом, отмечает Кравченко, важно обратить внимание на то, что «массовое сознание стремится воспринимать миф как истину», а это означает, что «миф не может быть изжит какой-либо рационализацией, он представляет собой неизбежную составную часть сознания и охватывает непознанную и непознаваемую составляющую представлений [об окружающем]» [12, с. 581].

Вместе с тем, давая общую характеристику мифологии как «форме общественного сознания», Е.М. Мелетинский отмечает, что «в целом, мифология как ступень общественного сознания исторически изжила себя» [12, с. 582]. В этой связи чрезвычайно интересно обратиться к работе М. Элиаде (1907–1986) «Аспекты мифа», увидевшей свет в Париже в 1963 г., по мнению которого «понять структуру и функцию мифов ... – значит не

только прояснить некий этап в истории человеческой мысли, но и лучше понять одну из важнейших категорий современной жизни» [28, с. 12].

«Трудно, – отмечал Элиаде, – подыскать мифу такое определение, которое было бы принято всеми учеными и в то же время понятно неспециалистам. Впрочем, возможно ли вообще найти то универсальное определение, которое способно объять все мифы и все функции мифов во всех архаических и традиционных обществах? Миф есть одна из чрезвычайно сложных реальностей культуры, и его можно изучать и интерпретировать в самых многочисленных и взаимодополняющих аспектах. Мне кажется, – продолжал Элиаде, – что более приемлемым будет следующее определение ... : миф излагает сакральную историю, повествует о событии, произошедшем в достопамятные времена “начала всех начал”. Миф рассказывает, каким образом реальность ... достигла своего воплощения и осуществления» [28, с. 15].

Описывая истоки творения окружающей нас реальности, миф «становится моделью для подражания при любом сколько-нибудь значительном проявлении человеческой активности» [28, с. 16]. Отсюда чем сильнее мифология какой-либо области человеческой деятельности, тем она консервативнее в своих проявлениях и тем дольше жизнь ее базовых правил и методов (первоначал). Так, в нашем случае проходят века, а такие «элементы метода» учета, как баланс, счет и двойная запись, и не думают собираться заканчивать свое существование в хозяйственной практике.

При этом, согласно Элиаде, «знать мифы – значит приблизиться к тайне происхождения всех вещей» [28, с. 23]. Следование мифу как модели подражания воплощается в обряд, в ритуал. Но «обряд нельзя исполнить, если неизвестно его “происхождение”, то есть миф, рассказывающий, как он был осуществлен в первый раз». Отсюда в мифологизированной области социальной активности так сильно стремление к познанию истоков, установлению начал, определению исторических дат происхождения того или иного элемента мифа. В бухгалтерском учете примером такого поиска начал могут служить не утихающие дискуссии о том, когда же впервые стала применяться двойная запись на счетах. Здесь, например, могут обратить на себя внимание работы профессора М.И. Кутера и доц. М.М. Гурской, посвященные этой проблематике.

Вместе с тем «в большинстве случаев, – продолжает Элиаде, – знать миф о происхождении недостаточно, его нужно пересказывать; в некотором смысле свою науку и знания нужно прокламировать и показывать» [28, с. 27]³. Это очень важный момент, в котором также весьма преуспело бухгалтерское сообщество. Эта задача традиционно решается обсуждением тех или иных положений, категорий и т.п. с так называемой «бухгалтерской точки зрения». При этом, стоит заметить, большая часть обсуждаемого представляет собой очевидную область внимания экономической теории и права. И вот начинается разговор о капитале в бухгалтерском смысле этого слова, об отличии между основными фондами и основными средствами, о том, что прибыль есть, а денег нет и тому подобных вещах. При этом те,

³ Там же, с. 27.

кто «не знает плана счетов», обычно не считаются достойными участниками такого рода дискуссий.

Для понимания учетной мифологии важным является то, что содержание мифа в его «исторической первозданности» и его текущая роль в социальной жизни могут значимо различаться. Так, например, как отмечает Элиаде, «большинство греческих мифов были воссозданы и, следовательно, изменены, систематизированы Гесиодом и Гомером, рапсодами и мифографами. Мифологические традиции Ближнего Востока и Индии были тщательно переработаны и интерпретированы теологами и историками. Нельзя сказать, что эти основные мифологии потеряли свою “мифическую субстанцию” и теперь являются “не чем иным, как литературой”, но также нельзя сказать, что мифологическая традиция архаических обществ не была переработана священниками и сказителями. И основные мифологии, которые дошли до нас в письменных текстах, и мифологии “примитивные”, воспринятые первыми путешественниками, миссионерами и этнографами на стадии звуковой, нефиксированной речи, имеют свою историю. Иначе говоря, на протяжении веков мифы были трансформированы и обогащены под влиянием превосходящих культур и благодаря творческому гению исключительно одаренных индивидов» [28, с. 14].

Это положение актуально и для мифологии бухгалтерского учета. Возьмем, например, один из самых устойчивых элементов бухгалтерской мифологии – балансовое равенство. Утверждение о том, что актив баланса равен его пассиву, в бухгалтерской литературе традиционно рассматривается не как допущение и/или условие построения модели, но как постулат, аксиома, обязательное требование, без которого бухгалтерский учет представляется просто невысказанным. Здесь, как отмечает Е.М. Мелетинский, «моделирование оказывается специфической функцией мифа» [12, с. 581]. При этом «мифологическое мышление характеризуется неотчетливым разделением субъекта и объекта, предмета и знака, существа и его имени» [12, с. 581].

Истоки этого мифа о балансе довольно примитивны – это контрольный, проверочный момент, показывающий правильность разности записей по счетам в течение периода и позволяющий избежать ошибок при переносе остатков в учетные книги нового периода. Как тут не вспомнить великого Гете: «Сколь многому учит нас порядок в ведении дел! Он позволяет нам в любое время обозреть целое, не отвлекаясь на возню с мелочами. Какие преимущества дает купцу двойная бухгалтерия! Это одно из прекраснейших изобретений ума человеческого» [6, с. 30]. Такое понимание двойной записи и балансового равенства удовлетворяло условиям ведения хозяйства времен Л. Пачоли, но было бы явно недостаточно для экономики конца XIX в. Ведь «сводя мир к чистому равенству, соблюдая строго количественные отношения между поступками людей, можно уже торжествовать победу. ... [ведь равенство] замыкает мир в себе и вселяет в нас чувство блаженства» [3, с. 50]. И вот И.Ф. Шер (1846–1924), характеризуя «балансовое уравнение», напишет: «Для понимания бухгалтерии чрезвычайно важно видеть в этом противопоставлении (актива и пассива. – **М.П.**) не просто очевидное аналитическое уравнение, но уяснить его более глубокое значение; именно оно представляет собою противопоставление, с одной стороны, меновых цен-

ностей, реальных, существующих в осязательной форме, дифференцированных в хозяйственные и юридические категории составных частей всей собственности хозяйства (левая сторона уравнения) и, с другой стороны, вытекающей отсюда абстрактной величины капитала владельца данного хозяйства» [26, с. 16].

Но развивающейся экономике и этого преумножения смыслов будет мало, и вот в конце XX в. В.В. Ковалев (1948–2020) уже будет писать о балансе компании как «области деятельности финансового менеджера» [7, с. 28–31], т.е. говорить фактически об управлении балансом. А уже в веке XXI, как бы подчеркивая незыблемость и буквально святость этого мифа, В.В. Ковалев и Вит. В. Ковалев напишут следующее: «...в экономической литературе описаны различные модельные представления экономического субъекта (совокупность ресурсов, технологий, денежных потоков, потенциальных инвестиций и др.)⁴. С позиции теории и практики удобным и перспективным является ориентация на бухгалтерский баланс и прилагаемую к нему отчетность, которые в совокупности позволяют формировать весьма развернутое и детальное представление о данном субъекте. Отчетность составляется регулярно и по известным в целом алгоритмам. Тем самым обеспечивается сопоставимость модельных представлений в пространственно-временном разрезе. Баланс не является идеальной моделью – в нем много условностей и недостатков (например, в балансе не отражается человеческий капитал, являющийся в значительной степени ключевым ресурсом фирмы), однако за прошедшие столетия ничего лучше изобрести не удалось» [9, с. 164]. Здесь вспоминается, что, цитируя вышеприведенное место из «Годов учения Вильгельма Мейстера», Я.В. Соколов добавлял: «иных свидетельств человеческого гения они не видят, а если и видят, то не понимают» [21, с. 93].

ТЕОРИЯ КАК ВОСПОМИНАНИЯ

Никогда не прерывающийся поиск истоков, так свойственный мифологизации той или иной области социальной деятельности, подводит нас к вопросу, по мнению Элиаде, «важному не только для понимания мифа, но особенно для последующего развития мифологического мышления. Знание истоков и истории конкретных вещей и фактов сообщает некоторую магическую силу воздействия на них. Но это же знание открывает путь постоянным размышлениям о происхождении и структуре мира. Память [здесь] рассматривается как знание. Тот, кто способен вспомнить себя, располагает более ценной религиозно-магической силой, чем тот, кто знает о происхождении вещей» [28, с. 94].

И вот «вспоминание себя» становится чуть ли не основной задачей теории бухгалтерского учета. Бухгалтерская теоретическая мысль последних лет преимущественно носит исторический характер, относится к прошлому, будучи ближе к «истокам», что позволяет ей ярче освещать текущий бухгалтерский ритуал. Особенно это характерно для отечественной учет-

⁴ Также нужно отметить один из фундаментальных мифов экономического знания.

ной мысли и развития ее в тех странах, на которые учетные изыскания в СССР и России продолжают оказывать еще хотя бы малейшее влияние. Ярчайшим примером здесь могут служить «Основы теории бухгалтерского учета» Я.В. Соколова [20].

Знакомство с книгами по бухгалтерскому учету, изданными ранее века назад, традиционно считается важнейшим и достаточным признаком бухгалтера-ученого. Он, как транслятор сакрального, рассказывает зачарованным коллегам, о чем в достопамятные времена писали, например, Е.Е. Сиверс, Н.А. Блатов, А.П. Рудановский, и это само по себе превращает его в их глазах в бухгалтера-теоретика. В магической атмосфере рассказов об изобретении Т-образной формы счетов-самолетиков, представлении учетной процедуры в форме квадрата, или понимании баланса как вещи в себе, теория бухгалтерского учета и пребывает уже долгие годы. «Не знаю, – писал Р. Барт (1915–1980), – верна ли пословица, что от повторения все делается приятнее, но, по крайней мере, от этого все делается значимым» [3, с. 72]. А значимость теории учета чрезвычайно важна в его мифологизации.

Такой подход к пониманию теории, согласно Элиаде, хорошо показывает то, «в каком смысле платоновская теория Идей и *anamnesis* согласуются с поведением человека архаических и традиционных обществ. Этот человек находит в мифах модель для подражания в отношении всех своих действий. Мифы уверяют, что все, что он делает или что намеревается делать, уже было когда-то в Начале времен, *in illo tempore*. Мифы, таким образом, содержат в себе всю сумму полезных знаний» [28, с. 127].

«Если начать читать подряд бухгалтерские книги от Луки Пачоли до самых современных авторов, – писал Я.В. Соколов, – то можно прийти к выводу, что их авторы постоянно открывают одно и то же. Однако, – продолжал Ярослав Вячеславович, – это не совсем так. Смена взглядов, традиций, а тем самым и история учетной мысли, представляет собой как бы переход от одной интеллектуальной парадигмы к другой, и (тут же подчеркивал он!) страшная ошибка подстерегает исследователя, если он полагает, что новая парадигма всегда и во всем лучше, прогрессивнее старой. ... Иногда случается, что новое поколение несет с собой новый, более высокий уровень абстракции, и тогда кое-кто получает возможность говорить о прогрессе науки. Но по иронии судьбы очень часто оказывается, что новое оказалось только видоизмененным старым, что было известно тем, кто был до нас и даже мог быть задолго до тех, кто жил до нас» [19, с. 575].

«Человек того общества, где миф – явление живое, пребывает в “открытом” мире, хотя и “закодированном” и полном тайны. Мир “говорит” с человеком, и чтобы понять этот язык, достаточно знать мифы и уметь разгадывать символы. ... Мир уже есть не непроницаемая масса объектов, произвольно соединенных вместе, но живой Космос, упорядоченный и полный смысла. В конечном счете, мир раскрывает себя как язык» [28, с. 143]. И вот здесь совершенно не случайно то, что бухгалтерский учет так часто называют языком бизнеса. Выстраивая балансовое равенство, уравнивая обороты по счетам, относя каждый хозяйственный факт к тому или иному элементу баланса и плана счетов, бухгалтерия как бы упорядочивает хаотичность хозяйственной жизни, делает ее читаемой и даже

в каком-то смысле предсказуемой. Нужно только освоить план счетов и научиться читать баланс, и финансовое положение компании «заговорит» с тобой, раскрывая тебе свои тайны, понять которые можно с помощью учетных мифов и символов. И вот уже кажется, что достаточно поделить второй раздел актива на третий раздел пассива, и ты поймешь, способна ли компания в срок расплачиваться по своим обязательствам, соотнести сумму бухгалтерской прибыли с оценкой активов, и ты будешь в курсе эффективности ее деятельности и т.п.

«На древнейших стадиях культуры, – пишет Элиаде, – религия сохраняет для человека “открытость” мира сверхъестественного, мира аксиологических максим. Эти ценности трансцендентны, так как они “открылись” божественным существам, или мифическим предкам. Поэтому они представляют некоторые абсолютные ценности, образцы всех видов человеческой деятельности» [28, с. 143]. И вот здесь в понятии достоверности учетных данных мы можем наблюдать, пожалуй, максимальный уровень мифологизации учетной практики. Вспомним текст ПБУ 4/99, буквально гласящий следующее: «Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету» (П. 6 ПБУ). Иными словами, любой, закрепленный в бухгалтерских стандартах метод моделирования деятельности фирмы по определению рассматривается как формирующий достоверные данные. Это утверждение лишает оснований любую критику в адрес учетной методологии, любую попытку провести границу между учетными данными и реальностью. Это формулировка – опора современного бухгалтерского мифа.

НОСИТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОГО МИФА

Бухгалтер-практик, необходимо действуя в области мифологии нашей профессии, не отделяет учет ни от хозяйственной, ни от своей жизни. Он не должен мыслить возможность хозяйственных отношений вне бухгалтерии, и любые попытки определить те или иные хозяйственные факты без использования категорий бухгалтерского учета, соответственно, считает ересью. А так как понятия бухгалтерского учета и его методы – это и есть для бухгалтера хозяйственная жизнь, он категорически не склонен допускать их относительности и/или вероятностной природы.

Так, например, баланс для бухгалтера-практика может быть отчетной формой, квинтэссенцией его усилий, таблицей, состоящей из двух элементов – актива и пассива, наконец, «тем, что в итоге выдает программа», но только не финансовой моделью фирмы со свойственными ей допущениями и границами информационных возможностей. Баланс – это элемент хозяйственной реальности, это часть хозяйственной жизни, это то, ради чего ведется учет, а модели – это не жизнь, а игрушки далеких от реальности теоретиков.

Бухгалтер, согласно соответствующим первичным документам, в соответствии с положениями ПБУ или МСФО, отражает в учете объект основных средств. Этот объект является основным средством именно потому, что подпадает под соответствующие нормы стандартов. А значит, в соответствии с установками мифологии учет это и есть основное средство. Основное средство для бухгалтера – это объект хозяйственной реальности. Мы делаем записи по счету 01 «Основные средства», не потому, что вероятнее всего приобретенная фирмой вещь, на момент ее покупки отвечающая стоимостным критериям, будет использоваться в производственной деятельности более года (при этом насколько «более» – пока понятно чрезвычайно смутно), а потому, что компания вводит в эксплуатацию основное средство. В иных условиях бухгалтер отразит покупку точно такого же объекта на счете 41 «Товары» именно потому, что это товар. Товары, основные средства, материалы, готовая продукция – это здесь, в области бухгалтерского мифа, реальные объекты хозяйственной действительности, а не условные категории применяющейся в конкретных условиях классификации, и уж тем более не капитализированные расходы и/или источники доходов компании. Нет! Это реальные учетные объекты, и никакой относительности здесь нет и быть не может.

Ничуть не колеблет уверенности в реальности учетных объектов и учетная политика, так как для бухгалтера-практика это не доказательство условности учетных методов, а механизм влияния на учетные данные и налоговые платежи, которые при этом полностью сохраняют свою реальность. Просто, например, основное средство можно амортизировать по-разному. А собственно основное средство и его амортизация при этом продолжают оставаться абсолютно реальными явлениями.

Вариативность оценок также не влияет на устойчивость мифологии учетной практики. Можно оценить так, а можно так. Сейчас это позволяют ПБУ, а дальнейшие рассуждения считаются избыточными.

Соответствие учетных данных первичным документам и предписания ПБУ и/или МСФО автоматически делает их в глазах бухгалтерского и аудиторского сообщества достоверными, надежными, правильными, прозрачными и т.п.

То, что не определено действующими на текущий момент времени стандартами (ПБУ, МСФО), относится бухгалтерами-практиками к области так называемой теории – т.е. пустых и бесполезных для реальной хозяйственной жизни фантазий. То, что эти фантазии, например, могут реализовываться в управленческом учете, ничуть не смущает мифологически мыслящего представителя нашей профессии. Ведь это управленческий учет – это другое. А там, в управленческом учете, реализуются свои мифы, но эта мифология воспринимается как мир, не пересекающийся с миром учета финансового.

При этом если предписания ПБУ поменяются, даже самым кардинальным образом, учет будет вестись согласно новым предписаниям, которые будут восприниматься так же буквально, как и предыдущие. Просто раньше было так, а теперь – по-другому. Источник «мифического откровения» изменился, но от этого он отнюдь не утратил силу творить реальность. Раньше были одни основные средства, теперь другие, но это именно основные

средства, которые надо определенным образом учитывать, а что предписания ПБУ меняются, так на то воля Минфина.

Такое видение хозяйственной жизни поддерживает и миф о реальности (достоверности) учетных оценок. Бухгалтер видит своей задачей *правильно* оценить объект, например, себестоимость продукции. Это требует отнесения определенных сумм на соответствующие статьи затрат. Они увеличиваются на полученные суммы амортизации – потому, что так мы ее начисляем, на такую, а не иную стоимость материалов, потому что мы применяем средние цены, а постоянные расходы у нас списываются на 90-й, а резервов мы не начисляем – и т.д. В результате мы получаем определенную величину себестоимости. И для бухгалтера она может быть правильной и неправильной, т.е. ошибочной – не соответствующей учетной политике, положениям ПБУ, не подтвержденной первичными документами и т.д. А если все правильно, то все правильно. И о реальности этой суммы говорить не приходится, потому что в бухгалтерском мифе она (эта сумма) сама и есть реальность. Соответственно, выручка за минусом (правильно посчитанной) себестоимости и иных (допускаемых нормами стандартов) расходов и покажет нам величину прибыли. Это будет правильно посчитанная прибыль, относительно величины которой все «больше – меньше» – это уже от лукавого. Если завтра нормативные документы поменяются, то правильную прибыль будем считать иначе, а пока ее величина – это реальность. «Вот такая у нас прибыль получилась».

И вот если нашим коллегам, живущим в этой мифологии, привести пример, в котором предложить за основу расчета себестоимости брать прогнозные цены сырья в следующем отчетном периоде – это будет восприниматься равносильно предложению представить, что у них в платяном шкафу живет, допустим, дракон. Это будет рассказ из другой мифологической картины мира, а, следовательно, в рамках принятой картины мира (реализуемого мифа) он будет восприниматься как фантазийный бред.

Та мифология бухгалтерского учета, о которой шла речь выше, – это мифологическая реальность бухгалтеров-практиков. Свой, особый, мир мифов существует и у бухгалтеров-теоретиков.

МИФЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ТЕОРИИ

Прежде всего, миф, которым и в котором живет вся теория бухгалтерского учета – это миф о том, что бухгалтерия представляет собой науку и не просто науку, а совершенно самостоятельное ее направление. С момента появления текстов, которые хотя бы условно можно отнести к области учетной теории, бухгалтеры не устают доказывать миру «научность» своего знания, как бы подразумевая тем самым, что мир сильно в этой научности сомневается. И, конечно, чем активнее идет процесс доказывания, тем действительно сомнительнее выглядит научность бухгалтерской науки.

В отечественной учетной мысли это характерно прежде всего для так называемой «петербургской учетной школы». Здесь следует вспомнить еще авторов журнала «Счетоводство», чьи аргументы в пользу научности бухгалтерского учета звучали иногда весьма поэтично. Так, В. Белов в своей замечательной работе «Бухгалтерия в ряду других знаний» писал:

«Бухгалтерия принадлежит к числу самых скромных знаний, она не бьет на эффект; значение ее понятно только ищущим его понять» [5, с. 186].

«Даже и тогда, когда бухгалтерский труд совсем закончен и в результате его получают баланс и отчет за известный период времени, даже и тогда нет места для внешнего эффекта. В самом деле, многие ли понимают ту глубокую разницу, которая существует между балансом и отчетом двойного счетоводства и счетами, хотя и носящими те же названия, но составленными вне руководящего влияния двойного счета, по отрывочным сведениям, и по отдельным цифровым данным, словом, как кому вздумается. Тут и там внешняя форма одна и та же, но этим только и ограничивается сходство. Возможно ли по этим внешним признакам судить об истинном, внутреннем значении счетоводства? А между тем так именно и судит громадное большинство» [5, с. 186].

«Выход из такого заколдованного круга один: вопрос о значении бухгалтерии, как знания, прежде всего, должен быть решен не практикой, а теорией; теоретическое разрешение этого вопроса о значении бухгалтерии как научного знания, получает господствующее значение и в деле практики. В самом деле: раз бухгалтерия займет свое место в среде наук и принципы ее получат значение не подлежащих сомнению авторитетных научных положений, требованиям этих принципов нельзя будет не подчиняться. Тогда не замедлят обнаружиться и результаты применения строгих научных положений к практическому делу. Очевидная полезность таких результатов и свет, который они проливают на практическое дело, будут способствовать упрочению за бухгалтерским знанием авторитета науки и, следовательно, распространению его» [5, с. 187].

Спустя сорок лет, яркий представитель уже ленинградской школы учета Н.С. Помазков (1889–1968) в предисловии к своей знаменитой работе «Счетные теории» напишет: «Создание специального курса “Счетные теории” диктовалось совершенно настоятельной необходимостью ориентироваться в тех важнейших теориях, которые имели своей целью так или иначе обосновать основные положения счетной науки – принцип двойственности и метод двойной записи» [16, с. 7]. В этой работе Помазков рассмотрит «Счетные теории юридического направления», в числе которых «Персоналистические теории одного ряда счетов» и «Персоналистические теории двух рядов счетов», «Счетные теории экономического направления», к которым отнесет «Теории аналитические» (в их числе «Меновая теория» Е.Е. Сиверса и «Философская теория» Л. Гомберга) и «Теории синтетические», включающие «Теории одного ряда счетов», «Теории двух рядов счетов» и «Теории трех рядов счетов», а также «Теорию абсолютного баланса».

И вот, обратите внимание, все это многообразие теоретических конструкций подчинено одной цели – «так или иначе обосновать основные положения счетной науки – принцип двойственности и метод двойной записи» [16, с. 7].

Вот, к примеру, меновая теория Е.Е. Сиверса, которая по словам Помазкова «имеет колоссальное значение в истории русской счетной мысли» [16, с. 113]. Нам кажется, продолжает автор, что мы не ошибемся, если отметим, что на основе этой счетной теории возникла первая русская счетная

школа в подлинном значении этого слова, так как кроме самого основателя этой школы – Е.Е. Сиверса, нам известен целый ряд продолжателей его, среди которых укажем, напр., такого видного автора, как проф. Н.А. Блатов» [16, с. 113].

В чем же состоят идеи этой замечательной теории? Обобщая ее содержание, Помазков пишет, что, согласно взглядам Сиверса, «каждый счет разделяется на две стороны, противоположные друг другу по своему значению, а именно:

левую – на которой происходит регистрация ценностей и обещаний платежа (чужих, – получаемых от кого-либо, и своих – возвращаемых кем-либо), получаемых или приходяемых хозяйством, и

правую – для регистрации ценностей и обещаний платежа хозяйством отдаваемых или расходуемых» [16, с. 121].

Безусловно, чтобы увидеть в этих рассуждениях новую теорию в условиях развития экономической мысли 1920-х гг., нужно обладать подлинно мифологическим мышлением.

Или же, например, далее – «философская счетная теория, предложенная Л. Гомбергом» [16, с. 126].

Эту философскую (!) теорию Помазков характеризует следующим образом: «Л. Гомберг, – пишет он, – указывает, что в жизненном процессе конкретного хозяйства необходимо весьма строго отличать хозяйственные действия от хозяйственных явлений. ... Хозяйственными действиями с точки зрения Л. Гомберга будут, например, получение или выдача товаров, выдача заработной платы и т.д. Происшедшие же увеличения и уменьшения товарной массы в результате уже отмеченных хозяйственных действий – получения и выдачи товаров, а также увеличение стоимости производимого продукта вследствие выдачи заработной платы – будут естественными явлениями. Эти естественные явления, конечно, вызваны действиями хозяйствующего субъекта, они являются следствиями этих действий, но изменить эти следствия или результаты своих действий хозяйствующий субъект не может, какие меры он ни принимал бы в этих целях. Итак, – продолжает автор, – действие – получение товаров – всегда будет вызывать увеличение товарной массы, действие – выдача наличных денег из кассы – всегда будет иметь своим следствием уменьшение кассовой наличности и т.д. Отсюда Л. Гомберг приходит к заключению, что человек в своем стремлении к достижению намеченной цели может по своему желанию вызвать те или иные явления и использовать их соответственно своим устремлениям ..., но результатов этих своих действий изменить он не может, так как получение денег всегда будет иметь своим следствием увеличение кассовой наличности, а выдача товаров – уменьшение товарной массы» [16, с. 126–127].

Эти рассуждения отдаленно напоминают положения «Суммы теологии» Ф. Аквинского, рассматривающие соотношение свободы волеизъявления человека и предопределенности всего сущего волей Творца [1, 2]. Однако флер фатальности философской теории бухгалтерского учета слегка развевается, стоит представить, что необратимость явлений, допустим, уменьшения объема денежной наличности легко устранима такими действиями, как, например, внесение денег в кассу.

ДОКАЗАТЕЛЬСТВА БЫТИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ НАУКИ

Говоря о петербургской школе учета, следует отдельно упомянуть сформулированные Я.В. Соколовым и В.Я. Соколовым пять доказательств существования бухгалтерского учета как науки. На определенном этапе «развития бухгалтерского учета, – писали авторы, – начинается формирование его теории и учет становится наукой. И хотя это очевидно, тем не менее, отмечали они, есть еще бухгалтеры, занимающие видное положение в профессиональных кругах, которые утверждают, что бухгалтерия слишком примитивное ремесло, чтобы называться наукой. В этом виноваты не проблемы учета, подчеркивали Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, а бухгалтеры, слишком приземленно думающие о своей профессии. Достаточно, по мнению авторов, сослаться на формальную сторону дела, почему большинство специалистов убеждены в том, что бухгалтерский учет – наука. Ответ прост: хотя бы потому, что в университетах существуют соответствующие кафедры, а ученые советы многих университетов⁵ присваивают за бухгалтерские труды степени кандидатов и докторов наук» [22, с. 19–20].

Можно, – писали Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, – выделить минимум пять трактовок науки и убедиться в том, что бухгалтерский учет соответствует каждой из них.

Г.В.Ф. Гегель (1770–1831) и вслед за ним марксисты утверждали, что знание может считаться научным только тогда, когда оно описывает объективные закономерности. Развитие бухгалтерского учета в духе Гераклита в течение многих веков ... демонстрирует диалектику этого развития из прошлого в будущее.

О. Конт (1798–1857) понимал под наукой систематизированное знание и то, что бухгалтерский учет, основанный на принципах двойной записи, бесспорно отвечает этому критерию, не вызывает сомнений. ...

К. Поппер (1902–1994) предложил два критерия отнесения утверждения к научной теории: старый традиционный – практика – критерий истины (верификация) и новый – любая теория, если она претендует на статус научной, должна объяснять множество практических ситуаций, но не все из них (фальсификация). ... Балансовая теория хорошо объясняет записи по счетам источников собственных средств, но не может вразумительно объяснить записи по счетам расчетов, и, напротив, меновая теория, хорошо объясняя записи по счетам расчетов, недостаточно ясно объясняет характер записей по счетам собственных средств, т.е., с точки зрения критериев Поппера, бухгалтерский учет – безусловно, наука.

Т. Кун (1922–1995) выдвинул идею парадигмы, т.е. совокупности общепризнанных знаний. Переход от одной парадигмы к другой представляет собой научную революцию. Если мы обратимся к этапам развития бухгалтерского учета, то увидим, что каждый из приведенных этапов характеризуется парадигмой, и смена парадигм означала новый уровень абстракции в познании фактов хозяйственной жизни и интеллектуальную революцию в развитии бухгалтерской мысли. В истории счетоведения было сделано несколько попыток выделить парадигмы. Самый убедительный подход –

⁵ Имеются в виду диссертационные советы.

это рассмотреть простую (униграфическую) бухгалтерию, камеральную и двойную (диграфическую) бухгалтерии.

Наконец, П. Фейерабенд (1924–1994) утверждал, что наука развивается в соответствии со сменой поколений ученых. Каждое новое поколение отрицает взгляды предшествующего, это есть развивающаяся наука, ее преемственность и разрывы в ней [22, с. 20–21].

Иллюстрировать связь идей Фейерабенда с наукой о бухгалтерском учете авторы не стали. В качестве таковой можно считать определение выше в качестве «самого убедительного» подхода к выделению парадигм в учете именно подхода Я.В. Соколова [19, с. 63–65].

Здесь важно другое: именно мифологический характер мышления бухгалтеров-теоретиков позволяет им, доказывая отношение учета к науке в начале XXI в., в качестве «интеллектуальной революции в развитии бухгалтерской мысли» называть переход к методу двойной записи на счетах, замечательно описанный Л. Пачоли в 1494 г. как распространенный среди купцов счетный прием.

Некоторое время не отставала от петербуржцев в интенсивности доказывания научности бухгалтерии и московская учетная школа. Здесь достаточно назвать замечательные труды А.П. Рудановского (1863–1934). Вспомним его известные строки о бухгалтерском законе двойственности: «В исследовании “Баланс как объект учета” дается синтез учета, устанавливающий общие внешние признаки и свойства баланса – в целом, исходя из чисто умозрительного принципа – принципа двойственности, диктующего определение свойств объекта посредством взаимно дополняющих противоположных признаков, достаточно разграниченных или необходимо связанных. По известному признаку, наиболее реальному и бросающемуся в глаза или выявляемому опытом, устанавливается признак прямо противоположный, который, тем самым, открывается по первому признаку даже тогда, когда он сначала оставался неизвестным; затем между установленными признаками достигается и уточняется разграничение и углубляется противоположение, что всегда намечает черты новых признаков, которые не укладываются в точное противоположение двум первым; наконец, достаточно уточненное противоположение пары признаков, в свою очередь, дополняется противоположением другой пары признаков, каковая, затем, разлагается на свои противоположения. ... Таким образом, по принципу двойственности достигается развитие свойств объекта, последовательно и с исчерпывающей полнотой, идущее от самых общих признаков к сколько угодно частным признакам, или обратно, но всегда определяемых внешними отношениями объекта к окружающей его среде, отнюдь не внутренним его содержанием, о котором можно судить лишь более или менее поверхностно, по тем общим внешним признакам, устанавливающим внешнее разграничение исследуемого объекта со всем тем, что в него не должно входить, то есть не составляет его внутреннего содержания» [15, с. VII–VIII].

В настоящее время определения представителей московской школы теории учета звучат годаздо более демистифицированно: «Финансовый учет, – пишет, например, А.Д. Шеремет (1929–2020), – решает проблемы взаимоотношений предприятия с государством и другими внешними пользователями информации о деятельности предприятия. ... Управленческий

учет состоит из систематического традиционного учета и проблемного учета, направленного на выработку управленческих решений в интересах собственников и администрации предприятия» [27, с. 9].

Условность научного характера «законов двойного счета» в теории традиционно пытаются устранить указанием на ее связь с другими науками, в роли которых чаще всего выступают экономическая теория и право. «Бухгалтерия, – писал, например, И.Ф. Шер (1846–1924), – наука, смежная с математикой, правом и наукой о хозяйстве» [26, с. V].

В современных работах этот подход нашел свое воплощение в так называемой «теории слоев факта хозяйственной жизни» В.Ф. Паля (1927–2013) и Я.В. Соколова. Определив «отражение факта в виде бухгалтерской проводки» как его «концептуальную реконструкцию» [14, с. 38], авторы утверждали, что «объем познания факта предопределен объемом информационного сообщения, представленного бухгалтерской проводкой. При этом факт всегда больше или равен своему описанию в информационном сообщении» [14, с. 38]. «Внутренняя реконструкция, – писали авторы, – завершается как бы раскрытием содержания факта хозяйственной деятельности, снятием с него семи слоев: материального, финансового, вещно-правового, обязательственно-правового, административно-правового, информационного и временного» [14, с. 41].

Не будем останавливаться здесь на том, что авторы объединили в этой классификации слоев факта «познаваемое» (материальный слой) и «познающее» (вещно-правовой слой), или на том, что информационный и временной слой необходимо присутствуют в каждом из им предшествующих, да, строго говоря, и друг в друге. Обратим внимание лишь на отсутствие здесь собственно «бухгалтерского» слоя. Его попросту нет. Что это значит? То, что бухгалтерский учет не участвует в «реконструкции» фактов? То, что он относится к «непознаваемому остатку»?

Если все названные слои должны быть раскрыты в бухгалтерской проводке, то как можно, например, обнаружить отсутствие или присутствие одного из них в записи по дебету счета «Товары» и кредиту счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»?

Не дают ответов на эти вопросы и более поздние версии «теории информационных слоев хозяйственных фактов» [23, с. 19–24].

Таким образом, представление связей «науки о бухгалтерском учете» с иными отраслями знания служит упрочению мифологии бухгалтеров-теоретиков, но отнюдь не оправдывает претензий учета на статус самостоятельной отрасли науки.

БУХГАЛТЕРСКИЕ МИФЫ В ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ

Существование мифологии бухгалтерского учета как основы восприятия хозяйственной реальности среди практиков и теоретиков бухгалтерии не может не оказывать влияния и на лиц, пользующихся учетными данными и рассматривающими их как одну из информационных основ принятия управленческих решений. Участники хозяйственной деятельности, или как сегодня модно говорить «экономические акторы», необходимо живут в мире собственных мифов, формирующем их представление об экономиче-

ской реальности. В этом мире существуют экономические факты (предметы, явления, процессы), которыми можно управлять, от которых можно зависеть, на которые можно повлиять, выступающие источниками богатства и бедности, иными словами существует некая объективная экономическая реальность и данные, эту реальность представляющие (отражающие, характеризующие). Из разнообразного набора этих данных актор должен выбрать те, которым можно доверять, т.е. те, которые он считает правдивыми, достоверными, отражающими эту самую мифическую реальность.

Иначе нельзя, если в твоём распоряжении не будет данных, которым ты будешь доверять, ты никогда не сможешь принять ни одного решения, ты будешь обездвижен и твоё существование как экономического актора прекратится, экономический мир, в котором ты живёшь – мир твоего экономического мифа, погибнет, разрушится и ты окажешься в пустоте.

Чему-то просто необходимо доверять. И данные бухгалтерского учёта в этом случае представляют собой весьма убедительный выбор. Некий постоянно присутствующий (подразумевающийся) конфликт между бухгалтером и исполнителем хозяйственных операций фирмы – требования своевременного и соответствующего документального оформления, соблюдения норм и т.п. – формирует образ независимости бухгалтера, некой степени отстранённости его от компании, учёт хозяйственной жизни которой он ведёт. Также бухгалтерский учёт воспринимается как деятельность, строго регламентированная предписаниями нормативно-правовых актов, также не воспринимающихся как дружественные по отношению к отчитывающимся компаниям. Эти обстоятельства формируют некий фон доверия учётным данным.

При этом доверять мы склонны профессионалам. Профессия, которой мы не владеем, всегда ассоциируется у нас с неким набором непонятных, загадочных цеховых приемов, правил, ритуалов, разобраться в которых непрофессионал попросту не в силах. Отсюда именно доверие к бухгалтерам и формируемым ими отчётным данным формирует буквальное восприятие учётных данных как неких абсолютных категорий и цифр, непосредственно связанных с экономической реальностью, без какой-либо поправки на используемую учётную методологию.

Иными словами, с позиций пользователя, например, если итог бухгалтерского баланса составляет 200 000 000 руб., значит, у фирмы имеется активов именно на 200 000 000 руб. При этом данные 200 000 000 ассоциируются именно с такой суммой денежных средств. Если часть используемых ею средств отражена на забалансовых счетах, значит это не активы и все тут. Если же та же самая фирма представит тем же самым пользователям, допустим, баланс, составленный по МСФО, в актив которого войдут забалансовые (по РСБУ) позиции, естественным восприятием этой картины будет убеждение пользователя в том, что у этой компании имеется активов, например, на 300 000 000 руб. Иными словами, сколько активов показано в балансе фирмы, подтвержденном аудиторами, стольким объемом средств она и располагает. Иных вариантов быть не может. Соответственно рентабельность активов – это прибыль, которую посчитали бухгалтеры, поделенная на величину ее активов. И в показанных двух случаях рентабельность будет разной. И это нормально.

Если коэффициент текущей ликвидности по данным представленного баланса (соотношение оборотных активов и краткосрочных обязательств) составляет 2,0 – это означает ни что иное, как то, и именно то, что на каждый рубль краткосрочных долгов у компании имеется 2 руб. оборотных активов.

Если основные средства в балансе оценены в 78 000 000 руб. (например, остаточная стоимость основных средств, сроком полезного использования от двух до 16 лет), то вот столько у компании сейчас имеется основных средств и столько они и стоят.

Это буквальное восприятие учетных данных распространяется, например, и на обобщение данных финансовой отчетности органами государственной статистики. Именно оно лежит, допустим в основе включения в состав национального богатства расходов будущих периодов. Ведь это активы фирм, а значит, часть богатства страны.

Подчеркнем, именно такого рода мифологизация образа бухгалтерской отчетности ее пользователями делает возможным доверие ее данным, а, следовательно, принятие управленческих решений в определенной мере и саму хозяйственную жизнь общества.

ТЕОРИЯ И ТЕОРЕТИКИ

По поводу того, что такое теория учета и кто такие бухгалтеры-теоретики существуют разные суждения.

Нельзя удержаться и не привести чрезвычайно интересные высказывания по этому поводу самого яркого мифологизатора учета в русскоязычном интеллектуальном пространстве – профессора Я.В. Соколова. Вот приводимые им возможные варианты ответа на вопрос: «что есть теория (бухгалтерского учета. – **М.П.**) и нужна ли она для такого сугубо практического дела, которым может заниматься любой грамотный человек?» [20, с. 3].

«На этот вопрос, – писал Ярослав Вячеславович, – возможны три ответа:

– бухгалтерия слишком практическое дело, и чтобы познать его надо ... работать, работать практически, разбираться в документах, знать специфику своего предприятия. ... Бухгалтерия, утверждают многие, – дело достаточно простое и не требует каких-либо заумных описаний, сбивающих с толку молодежь и ученых, плодящих все новые и новые книги, далекие от жизни; не в университетах и колледжах надо изучать бухгалтерский учет, не у профессоров, “выдумывающих суесловные и невразумительные теории, а у бухгалтеров – практиков, счетоводов божьей милостью, тех, кто знает и любит свое дело и чей талант люди ценят на вес золота”;

– бухгалтерский учет должен быть признан теорией, иначе его нельзя преподавать в университетах. Люди, дающие подобные ответы, повторяют наставление русского генерала И.О. Сухозанета (1785–1861): “Наука нужна человеку как одна из пуговиц на мундире. Работать можно и без одной пуговицы, но это будет непорядок”;

– бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение). Первая очевидна, вторая необходима для

объяснения первой и выявления возможностей использования счетоводства для достижения каждым предприятием наилучших хозяйственных результатов» [20, с. 3–4].

И вот самое любопытное, что эти полные здорового скептицизма строки принадлежат профессору Соколову – тому самому автору пяти ярчайших доказательств существования бухгалтерского учета как науки (по Г.В.Ф. Гегелю, О. Конту, К. Попперу, Т. Куну и П. Фейрабенду), о которых мы с вами говорили выше. Здесь можно задаться вопросом: как в текстах одного ученого могут сочетаться такая здравая ирония по поводу «научного» статуса бухгалтерии и такая яркая убежденность в статусе учета как совершенно самостоятельной науки, определяющая оригинальность приводимых в пользу этого доказательств?

Согласно идеям известного философа – исследователя мифа А. Лосева – это не только совершенно закономерно, но как раз представляет собой яркий пример мифологии любой области знания.

По убеждению Лосева, «миф не есть выдумка или фикция, не есть фантастический вымысел. Это заблуждение почти всех “научных” методов исследования мифологии должно быть отброшено в первую голову. Разумеется, мифология есть выдумка, если применить к ней точку зрения науки, да и то не всякой, но лишь той, которая характерна для узкого круга ученых новоевропейской истории последних двух-трех столетий» [10, с. 36].

Согласно Лосеву, важно помнить, что миф не есть смысловое бытие как отвлеченное идеальное произведение или предмет чистой мысли. «Чистая, абстрактная мысль, – указывал Философ, – меньше всего участвует в создании мифа. ... [и] Чтобы создать миф, меньше всего надо употреблять интеллектуальные усилия, ... [если] мы говорим не о теории мифа, а о самом мифе как таковом» [10, с. 38–39]. Иными словами, миф не объясняет некую существующую отдельно от него реальность, он ее создает, сам и будучи реальностью для того, кто является его частью. «Миф, – подчеркивает Лосев, – не идеальное понятие и также не идея и не понятие. Это есть сама жизнь. Для мифического субъекта это есть подлинная жизнь, со всеми ее надеждами и страхами, ожиданиями и отчаянием, со всей ее реальной повседневностью и чисто личной заинтересованностью» [10, с. 42].

Наряду с этим Лосев обращает наше внимание на важность понимания и того, что «миф не есть научное и, в частности, примитивно-научное построение» [10, с. 43]. По его мнению, в отличие от науки, «миф всегда синтетически жизнен и состоит из живых личностей, судьба которых освещена эмоционально и интимно ощутительно» [10, с. 44]. Отсюда в рамках мифологического сознания, принадлежность чего-то (кого-то) к определенной области нашей жизни определяется прежде всего через восприятие конкретной личности. Любой бухгалтер-теоретик понимает бухгалтерский учет как науку прежде всего благодаря восприятию себя как ученого. Также можно предположить, видят учет и большинство наших коллег. Также мог видеть его и профессор Соколов, писавший:

«Д Анастасио и Криппа возвестили о возникновении новой науки – бухгалтерии. Но отцом этой науки суждено было стать другому бухгалтеру, создателю ломбардской школы Франческо Вилле (1801–1884). ... Сущность своих взглядов Вилла формулировал так: “Счетоводство, применяя

этот термин в широком смысле слова, включает в себя серию экономических и административных знаний, необходимых для искусства вести книги» [19, с. 115]. Или:

«Самыми крупными учеными были Пьетро д'Альвизе (1934) и Джино Дзаппа – ученики Бесты. “Джино Дзаппа (1879–1960) считался *последним из крупнейших бухгалтеров*, замыкающих классическую итальянскую школу”» [19, с. 139]. Или:

«Ионан Фридрих Шер – *самый известный бухгалтер*. К концу XIX в. в большинстве стран Европы бухгалтеры пришли к выводу, что *обрели, наконец, самую законченную и совершенную науку*. Большинство из них свято верило, что *Шер (1846–1924) сказал в ней последнее слово*. Швейцарский ученый утверждал, что бухгалтерия есть историография (история) хозяйственной жизни, изложенная по законам систематизации» [19, с. 177].

Так, шаг за шагом, профессор Соколов, предлагая «красочное живописание жизни» (Лосев) бухгалтеров, видимых им и его коллегами как ученых, вводит нас в миф учетной науки. И воспринимая эти замечательные рассказы о великих бухгалтерах прошлого, мы невольно становимся обитателями этого мифа, а некоторые из нас и его активными творцами – бухгалтерами-теоретиками.

Здесь в качестве примера мы используем труд Я.В. Соколова, и читатель может упрекнуть нас если и не в ограниченности аргументации (рассматриваемая работа Соколова – это лучшее, что можно прочесть по истории бухгалтерской мысли на русском языке), то в некотором историзме и ориентации на континентально-европейскую учетную традицию.

Стараясь не отвлекать излишнего внимания читателя, спешим исправиться. Вот замечательная работа наших известных американских коллег Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреды. Она так и называется: «Теория бухгалтерского учета». Читаем:

«Дебет, кредит, проводки, регистры, счета, пробный баланс, баланс, отчет о прибылях и убытках – истоки всех этих терминов восходят к эпохе Возрождения. Бухгалтерский учет, следовательно, может претендовать на столь же благородное происхождение, что и большинство гуманитарных наук. Современные бухгалтеры могут гордиться своим наследством, частью которого является богатый словарь. Термины “дебет”, “дебиторы”, “дебетование” происходят от латинской основы *debere*, то есть должен. Термин “кредит” происходит от того же корня, что и *creed*, означающее “нечто, чему некто верит”, как и Христианское утверждение о вере, известное как Вероучение Апостолов (*Apostles` Creed*). Этот термин также обозначает людей, дающих займы, – кредиторов, которые полагаются на веру в должника» [25, с. 29].

В рамках разговора о мифе в бухгалтерской науке и теории бухгалтерского учета важно обратить внимание и на следующую мысль А. Лосева: «Если брать реальную науку, – писал Философ, – т.е. науку, реально творимую живыми людьми в определенную историческую эпоху, то такая наука решительно всегда не только сопровождается мифологией, но и реально питается ею, почерпая из нее свои исходные интуиции» [10, с. 46]. «Наука, – продолжает Лосев, – не рождается из мифа, но наука не существует без мифа, наука всегда мифологична. ... [При этом] Когда “наука” разрушает

“миф”, то это значит только то, что одна мифология борется с другой мифологией» [10, с. 50–51].

По мнению Лосева, современность в частности характеризуется мифом о чистой науке. Согласно философу, «чистое научное положение и вне-объективно и внесубъективно. Оно есть просто то или иное логическое оформление, некая смысловая форма. ... Это, конечно, не значит, что для своего реального осуществления она не нуждается в вещах или не нуждается в творящих ее субъектах. Но мало ли в чем нуждается наука для своего реального осуществления?» [10, с. 58].

«Но если, – продолжает Лосев, – мы будем всматриваться дальше в существо чистой науки, то мы найдем, что ее чистое смысловое содержание, собственно говоря, не нуждается даже в законченной и завершенной истине. Чтобы наука была наукой, нужна только гипотеза и более ничего. Сущность чистой науки заключается только в том, чтобы поставить гипотезу и заменить ее другой, более совершенной, если есть на то основания» [10, с. 58].

В рамках мифа «чистой науки» на рубеже XIX–XX вв. начала развиваться и теория бухгалтерского учета. «Рождаясь на практике, – писал Я.В. Соколов, – теория [бухгалтерского учета] ... с определенного момента ... становится самодостаточной, развивается по логическим законам от неких общих положений и существует абсолютно независимо от жизни, ее суеты и проблем» [20, с. 4]. Здесь, прежде всего, обращает на себя внимание то, как видные авторы – теоретики бухгалтерского учета определяют в качестве объекта внимания этой науки собственно учетную практику, т.е. сам бухгалтерский учет. Это отчасти парадоксально, так как говорит о том, что бухгалтерский учет как наука как бы изучает сам себя. Согласитесь, странно было бы говорить о «науке о химии», или «науке о физике», «науке о медицине» или «науке о социологии». Но в случае с бухгалтерским учетом мы говорим именно о «науке об учете». Что же это означает?

«100 лет, – писал в 1996 г. Я.В. Соколов (1938–2010), – бухгалтерский учет существует как самостоятельная наука – счетоведение, как средство понимания учета, как язык счетоводства. С этого последнего момента счетоводство и счетоведение существуют параллельно и самостоятельно» [19, с. 6]. В своей работе «Основы теории бухгалтерского учета» он подчеркивал: «бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение). Первая очевидна, вторая необходима для объяснения первой» [20, с. 4].

Иными словами, согласно этим трактовкам, получается, что бухгалтерский учет как наука – это наука о бухгалтерском учете, т.е. о том, что и так делается на практике без какой-либо ее (науки) помощи. Это звучит парадоксально, однако именно такой подход, например, определялся В.В. Ковалевым (1948–2020) как современная тенденция развития «бухгалтерского учета в системе наук» [8, с. 103]. «В настоящее время, – писал В.В. Ковалев, – бухгалтерский учет рассматривается как отрасль научных знаний, посвященная объяснению, предсказанию и формированию тенденций развития учетной практики как области человеческой деятельности, информационно обеспечивающей принятие управленческих решений в отношении экономических субъектов. Таким образом, роль бухгалтерского учета

как науки тройственна и заключается, во-первых, в объяснении существующей практики, во-вторых, в прогнозировании тенденций в ее развитии, в-третьих, в формировании, упорядочении этих тенденций» [8, с. 104].

Иными словами, здесь бухгалтеру-теоретику, бухгалтеру-ученому отводится роль наблюдателя за деятельностью бухгалтеров-практиков, относительно которой они (теоретики) выявляют некие видимые ими тенденции и даже иногда пытаются на них влиять. Это полностью подтверждает тезис Я.В. Соколова о совершенно независимом состоянии теории и практики учета.

Похожее определение мы находим в работе М.Р. Метьюса и М.Х.Б. Переры «Теория бухгалтерского учета», в которой авторы отмечают, что «теории учета возникают в связи с необходимостью дать разумное объяснение тому, что делают или собираются делать бухгалтеры» [11, с. 15].

Однако, если это так, и учет на практике существует фактически без его теории, которая лишь наблюдает за ним, зачем вообще такая теория нужна?

«С одной стороны, – пишут Метьюс и Перера, – долгое время утверждалось, что бухгалтерский учет, будучи ориентированным на практику, формируется под давлением практических обстоятельств. Такая зависимость, однако, привела к появлению множества несогласованных и взаимно противоречащих правил. С другой стороны, нельзя упрекнуть принятые правила в отсутствии теоретической основы, так как каждый из широчайшего спектра альтернативных методов учета, применяемых на практике, имеет под собой особую теорию или взгляд на вещи, стимулировавшие его разработку. Фактическое положение бухгалтерского учета – по мнению авторов – характеризуется, таким образом, не нехваткой теорий, а наличием огромного количества неявно выраженных или неполных теорий. В действительности, заключают Метьюс и Перера, бухгалтерскому учету недостает последовательной теории, с помощью которой можно было бы оценивать уже установившиеся, недавно возникшие и пока только предполагаемые методы бухгалтерского учета» [11, с. 15].

А что же делают пока бухгалтеры-практики без такой последовательной теории? Они ведут учет, так или иначе реализуя на практике в качестве его (учета) методологии двойную запись и систему счетов, т.е. те приемы, которые замечательно описал в своем трактате в 1494 г. Л. Пачоли.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ: МЕЧТА О СВОЕЙ НАУКЕ

Почему же в работах столь видных теоретиков бухгалтерии, пытающихся дать определение учету как науке, мы сталкиваемся со столь забавным парадоксом, не сформулированным их любителем профессором Я.В. Соколовым: «наука о бухгалтерском учете изучает бухгалтерский учет»? Это происходит потому и только потому, что восприятие учета как самостоятельной области научного знания – это восприятие сугубо мифологическое. Своя наука – это давняя мечта бухгалтеров-теоретиков, но, как писал А. Лосев, «мечтать всегда было легче, чем мыслить» [10, с. 55]. И вот, пытаясь определить существо бухгалтерской науки, наши коллеги «никак не хотят понять, что миф надо трактовать мифически же, что мифическое

содержание мифа само по себе достаточно глубоко и тонко, достаточно богато и интересно и что оно имеет значение само по себе, не нуждаясь ни в каких толкованиях и научно-исторических разгадываниях» [10, с. 55]. Вот почему, читая о великих «ученых-бухгалтерах», их грандиозных «теориях» и стремительном развитии гения учетной мысли, например, в работе «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» профессора Соколова, гораздо легче уверовать в существование науки бухгалтерии, чем анализируя определяемые им различия между «счетоведением» и «счетоводством». Ведь «чтобы создать миф, меньше всего надо употреблять интеллектуальные усилия» [10, с. 39]⁶.

Заканчивая эту статью, хочется предостеречь читателя от могущего сложиться после знакомства с ней впечатления о предубежденном, отрицательном отношении автора и к самому бухгалтерскому учету как области практики и теоретического знания, и к его представителям. Спешу уверить Вас – это совершенно не так! Автор и сам давно уже живет в мире бухгалтерских мифов. Единственная цель представленного на Ваш суд текста состоит в том, чтобы попытаться сделать хотя бы один шаг в сторону понимания мифологии нашей профессии, без чего, согласно А. Лосеву, мнению которого автор склонен доверять, следует считать совершенно невозможным понимание роли бухгалтерского учета в нашей жизни.

Что же касается сделанных нами замечаний в адрес известных текстов виднейших теоретиков бухгалтерского учета, то их следует рассматривать лишь как способ показать, что применение к области мифа и мифологического мышления аргументации, не входящей в систему рассматриваемой мифологии, заранее обречено на провал. Миф не подразумевает и не приемлет никаких иных аргументов, кроме тех, что его формируют.

Литература

1. *Аквинский Ф.* Сумма теологии. Часть I. Вопросы 44–74. Киев: Эльга Ника-Центр, 2003. 189 с.
2. *Аквинский Ф.* Сумма теологии. Часть I. Вопросы 75–119. Киев: Эльга Ника-Центр, 2005. 217 с.
3. *Барт Р.* Мифологии. М.: Академический проект, 2010. 352 с.
4. *Белов В.* Пожелания на новый год // Счетоводство. 1889. № 1. С. 3–4.
5. *Белов В.* Бухгалтерия в ряду других знаний // Счетоводство. 1889. № 14-15. С. 186–190.
6. *Гёте И.В.* Годы учения Вильгельма Мейстера // Собр. соч. Т. 7. М.: Художественная литература, 1978. 526 с.
7. *Ковалев В.В.* Введение в финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 1999. 768 с.
8. *Ковалев В.В.* Бухгалтерский учет в России: смена приоритетов // Вестник СПбГУ. Серия Экономика. 2010. Вып. 4. С. 98–112.
9. *Ковалев В.В., Ковалев Вит.В.* Корпоративные финансы. М.: Проспект, 2018. 638 с.
10. *Лосев А.* Диалектика мифа. СПб.: Азбука, 2018. 320 с.
11. *Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.* Теория бухгалтерского учета. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 664 с.
12. Новая философская энциклопедия. Т. 2. М.: Мысль, 2010. 634 с.
13. *Ожегов С.И.* Словарь русского языка. М.: Русский язык, 1984. 815 с.

⁶ Там же, с. 39.

14. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.
15. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001. 516 с.
16. *Помазков Н.С.* Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. Л.: Экономическое образование, 1929. 529 с.
17. *Рудановский А.П.* Теория учета: дебет и кредит как метод учета баланса / изд. 2-е, перераб. и доп. М.: МАКИЗ, 1925. 598 с.
18. Самоучитель бухгалтерии, сочиненный на немецком языке Практической коммерческой Академии основателем, титулярным советником Карлом Иоанном Арнольдом и переведенный на русский язык в оной же Академии. Часть I. М.: Вольная типография Федора Любия, 1809. 364 с.
19. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996. 640 с.
20. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 495 с.
21. *Соколов Я.В.* Образ бухгалтера в литературе и кино. М.: ИД «ФБК-ПРЕСС», 2003. 231 с.
22. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета / 3-е изд. М.: Магистр, 2009. 287 с.
23. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр, Инфра-М, 2010. 224 с.
24. *Хитрово В.* Бухгалтерия в применении к государственным оборотам. СПб.: Типография Морского Министерства, 1860. 98 с.
25. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
26. *Шер И.Ф.* Бухгалтерия и баланс / 2-е изд.; пер. с 5-го нем. изд. С.И. Цедербаума. М.: Экономическая жизнь, 1925. 575 с.
27. *Шеремет А.Д.* Комплексный анализ хозяйственной деятельности. М.: ИНФРА-М, 2009. 369 с.
28. *Элиаде М.* Аспекты мифа. М.: Академический проект, 2010. 256 с.

Bibliography

1. *Akvinskij F.* Summa teologii. Chast' I. Voprosy 44–74. Kiev: Jel'ga Nika-Centr, 2003. 189 p.
2. *Akvinskij F.* Summa teologii. Chast' I. Voprosy 75–119. Kiev: Jel'ga Nika-Centr, 2005. 217 p.
3. *Bart R.* Mifologii. M.: Akademicheskij proekt, 2010. 352 p.
4. *Belov V.* Pozhelanija na novyj god // Schetovodstvo. 1889. № 1. P. 3–4.
5. *Belov V.* Buhgalterija v rjadu drugih znaniy // Schetovodstvo. 1889. № 14-15. P. 186–190.
6. *Gete I.V.* Gody uchenija Vil'gel'ma Mejstera // Sobr. soch. T. 7. M.: Hudozhestvennaja literatura, 1978. 526 p.
7. *Kovalev V.V.* Vvedenie v finansovyj menedzhment. M.: Finansy i statistika, 1999. 768 p.
8. *Kovalev V.V.* Buhgalterskij uchet v Rossii: smena prioritetov // Vestnik SPbGU. Serija Jekonomika. 2010. Vyp. 4. P. 98–112.
9. *Kovalev V.V., Kovalev Vit. V.* Korporativnye finansy. M.: Prospekt, 2018. 638 p.
10. *Losev A.* Dialektika mifa. SPb.: Azbuka, 2018. 320 p.
11. *Mjet'jus M.R., Perera M.H.B.* Teorija buhgalterskogo ucheta. M.: Audit, JuNITI, 1999. 664 p.
12. Novaja filosofskaja jenciklopedija. T. 2. M.: Mysl', 2010. 634 p.
13. *Ozhegov S.I.* Slovar' russkogo jazyka. M.: Russkij jazyk, 1984. 815 p.
14. *Palij V.F., Sokolov Ja. V.* ASU i problemy teorii buhgalterskogo ucheta. M.: Finansy i statistika, 1981. 224 p.

15. *Pacholi L.* Traktat o schetah i zapisjah / pod red. Ja.V. Sokolova. M.: Finansy i statistika, 2001. 516 p.
16. *Pomazkov N.S.* Schetnye teorii. Princip dvojstvennosti i metod dvojnoj zapisi. L.: Jekonomicheskoe obrazovanie, 1929. 529 p.
17. *Rudanovskij A.P.* Teorija ucheta: debet i kredit kak metod ucheta balansa / izd. 2-e, pererab. i dop. M.: MAKIZ, 1925. 598 p.
18. Samouchitel' buhgalterii, sochinennyj na nemeckom jazyke Prakticheskoj kommercheskoj Akademii osnovatelem, tituljarnym sovetnikom Karlom Ioannom Arnol'dom i perevedennyj na rossijskij jazyk v onoj zhe Akademii. Chast' I. M.: Vol'naja tipografija Fedora Ljubija, 1809. 364 p.
19. *Sokolov Ja.V.* Buhgalterskij uchet: ot istokov do nashih dnei. M.: JuNITI, 1996. 640 p.
20. *Sokolov Ja.V.* Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta. M.: Finansy i statistika, 2000. 495 p.
21. *Sokolov Ja.V.* Obraz buhgaltera v literature i kino. M.: ID «FBK-PRESS», 2003. 231 p.
22. *Sokolov Ja.V., Sokolov V.Ja.* Istorija buhgalterskogo ucheta / 3-e izd. M.: Magistr, 2009. 287 p.
23. *Sokolov Ja.V.* Buhgalterskij uchet kak summa faktov hozjajstvennoj zhizni. M.: Magistr, Infra-M, 2010. 224 p.
24. *Hitrovo V.* Buhgalterija v primenenii k gosudarstvennym oborotam. SPb.: Tipografija Morskogo Ministerstva, 1860. 98 p.
25. *Hendriksen Je.S., Van Breda M.F.* Teorija buhgalterskogo ucheta. M.: Finansy i statistika, 1997. 576 p.
26. *Sher I.F.* Buhgalterija i balans / 2-e izd.; per. s 5-go nem. izd. S.I. Cederbauma. M.: Jekonomicheskaja zhizn', 1925. 575 p.
27. *Sheremet A.D.* Kompleksnyj analiz hozjajstvennoj dejatel'nosti. M.: INFRA-M, 2009. 369 p.
28. *Jeliade M.* Aspekty mifa. M.: Akademicheskij proekt, 2010. 256 p.