

**«БЕЛЫЕ ПЯТНА» МЕТОДОЛОГИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО ИССЛЕДОВАНИЯ:
МЕТОД СЧЕТОВЕДЕНИЯ – ИЗГОЙ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА****Константин Николаевич ЛЕБЕДЕВ**доктор экономических наук, профессор кафедры макроэкономического регулирования,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация
KNLebedev@fa.ru**История статьи:**

Принята 24.10.2016

Принята в доработанном виде
06.02.2017

Одобрена 02.03.2017

Доступна онлайн 27.04.2017

УДК 338.24.01

JEL: A12, M40, M41

Аннотация**Предмет.** Предметом исследования в настоящей статье является метод счетоведения.**Цели.** Формирование современных основ метода счетоведения с учетом последних достижений методологии экономических исследований. Для достижения цели были решены следующие задачи: показать неразвитость теории метода бухгалтерского учета как науки в теории бухгалтерского учета, обосновать состав метода счетоведения в свете современных представлений о методе экономического исследования, показать особую важность концепции принципов счетоведения в методе исследования счетоведения, необходимость введения принципа обеспечения сохранности капитала предприятия.**Методология.** В ходе исследования активно применялся метод неполной аналогии, так как для формирования основ метода счетоведения использовалась модель метода экономической теории, менеджмента и счетоводства. Исследование основано на научной дедукции: методы-аналоги при формировании основ метода счетоведения «исправлялись» с учетом специфики исследования, осуществляемого бухгалтерским учетом-наукой.**Результаты.** Установлено, что метод счетоведения имеет три уровня: философский, уровень общенаучных методов и уровень конкретных методов. Показано, что метод счетоведения на уровне конкретных методов состоит из сбора и обработки информации, разработки процессов, выбора и оценки комплексных методов исследования и методов управляющих воздействий на среду счетоведения с целью внедрения в практику счетоводства эффективных процессов учета, разработанных счетоведением, дана краткая характеристика основных разновидностей методов, используемых в счетоведении.**Применение.** Результаты исследования могут быть использованы как основа для дальнейших исследований в области метода счетоведения, для формирования соответствующего методологического конструкта для теоретических разделов учебников по бухгалтерскому учету.**Выводы.** Адекватная теория метода счетоведения может формироваться только в свете достижений общей теории метода экономического исследования, развиваемой в фундаментальной экономической науке – экономической теории.**Ключевые слова:** метод
экономического исследования,
метод счетоведения

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Исследования состояния экономических наук на основе анализа содержания учебной литературы давно доказали свою плодотворность. Блестящим образцом науковедческого исследования в фундаментальной экономической науке – экономической теории, основой которого стали теории и концепции, представленные в учебной литературе, является работа видного западного экономиста-теоретика У.Баумоля «Чего не знал Альфред Маршалл: вклад XX столетия в экономическую теорию» (2001) [1]. Работы других авторов показали плодотворность подобного анализа при изучении ситуации в таких важнейших отделах экономических наук, как методология исследования. Например, книги Ю.И. Будович «Взаимодействие экономической теории с другими экономическими науками и повышение эффективности экономико-теоретического исследования» (2009) [2] и «Дискуссия о предмете экономической теории в XXI в.: перевод в конструктивное русло» (2015) [3], посвященные развитию и состоянию методологии той же экономической теории. Очевидно, что по учебникам и

учебным пособиям можно довольно точно судить и о положении, сложившемся в науке «бухгалтерский учет». В частности, исторический анализ учебной литературы по бухгалтерскому учету за последние сто (или чуть более) лет позволяет говорить о неразработанности в науке «бухгалтерский учет» такого важнейшего методологического конструкта теории бухгалтерского учета, как метод счетоведения, или метод исследования, которым пользуются ученые в области счетоводства для изучения соответствующего вида деятельности по управлению на предприятиях (и в их объединениях)¹. Разумеется, этот анализ не учитывает достаточно распространенных случаев, когда ошибочно под названием «Метод счетоведения», или «Метод бухгалтерского учета-науки», очевидным образом получает характеристику метод счетоводства.

¹ Речь идет о деятельности по собственно бухгалтерскому учету, т.е. по получению сведений о факте деятельности предприятия. Данное уточнение важно в связи с тем, что в деятельность по бухгалтерскому учету зачастую включают и другую работу, которую берутся выполнять работники бухгалтерии, например финансовый анализ.

Так, в книге Е.Е. Сиверса «Учебник счетоводства. Для торговых школ» (1904) во «Введении» в п. «Счетные науки» (к счетным наукам Е.Е. Сиверс относил общее счетоводство, устанавливающее правила ведения книг вообще, и специальные счетные науки, устанавливающие правила ведения книг применительно к предприятиям разного рода) получают характеристику только вопросы предмета соответствующих наук, а вопросы их метода не освещаются². В работе Р.Я. Вейцмана «Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств» (15-е изд., 1927 г.) в теоретической главе «Основные понятия» в п. «Наука счетоводства, или счетоведение» также рассматривается только предмет счетоведения, которым, по мнению автора, являются методы учета³. После перехода в нашей стране к «сталинской» экономической науке, в том числе к учетной науке и, в частности к счетоведению, совершившемуся на рубеже 20–30-х гг. XX в., из вводных отделов учебных курсов счетоводства вообще исчезают разделы, посвященные методологии науки «бухгалтерский учет». Как видно из Программы курса «Теория советского бухгалтерского учета», составленной Н.Н. Ласкиным и С.Ю. Роговым (1934), в теоретическом отделе курса рассматриваются вопросы предмета и метода исключительно бухгалтерского учета-практики [4]. В 60-х гг. XX в. вопросы методологии науки «бухгалтерский учет» вновь начинают получать отражение в учебниках и учебных пособиях по бухгалтерскому учету. Но опять они касаются лишь ее предмета, о чем можно судить, например, по учебнику А.И. Сумцова «Теория бухгалтерского учета» (1964)⁴, учебному пособию Д.И. Пильменштейна «Основы бухгалтерского учета» (1968)⁵. Для современной учебной литературы по счетоводству вновь является характерным отсутствие разделов, посвященных методологии науки «счетоведение» в целом. В обоих случаях теория метода счетоведения оказывается методологическим «изгоем» теории бухгалтерского учета.

Вывод о неразработанности теории метода счетоведения, сделанный на основе изучения соответствующей учебной литературы, подтверждается анализом научной литературы по теории бухгалтерского учета. На вековом участке развития теории бухгалтерского учета лишь в его начале ярко представлены не очень удачные попытки А.М. Галагана и в последние годы (в литературе исторической направленности) – некритический повтор сказанного о методе счетоведения А.М. Галаганом, о чем можно

судить, например, по статье Л.И. Куликовой «Исторический аспект возникновения и развития науки о счетоведении» (2015) [5]. В «Основах теории бухгалтерского учета» Я.В. Соколова в п. 1.1 «Бухгалтерский учет как мысль (наука) и как действие (практика)» счетоведение также получает характеристику лишь со стороны его предмета, в то время как счетоводство характеризуется как с точки зрения его предмета, так и метода, содержание которого в данном параграфе передается фактически в духе А.М. Галагана (наблюдение, регистрация, группировка, сводка, анализ)⁶. Правда, в другом месте своей монографии Я.В. Соколов характеризует метод моделирования как метод счетоводства и метод счетоведения, отмечая, что «счетоведение, в сущности, представляет собой моделирование второго порядка, оно имеет дело с моделями моделей...»⁷, т.е. является моделированием результатов моделирования, получаемых в счетоводстве. Пожалуй, в общих чертах это все, что имеется в научном бухгалтерском обороте из относящегося к содержанию метода бухгалтерского учета-науки. Таким образом, в основе соответствующей характеристики метода счетоведения лежат результаты исследования конца 20-х гг. прошлого века, отражающие начало «сталинской» деградации и без того крайне несовершенного «научного» метода экономического исследования, сформировавшегося к началу XX в., на которые наложилась не совсем верная трактовка содержания такого (главного) метода разработки процессов функционирования бухгалтерии в счетоведении, как метод научной дедукции. Это подтверждает вывод о крайней неразработанности концепции метода счетоводства в теории бухгалтерского учета на основе анализа содержания теоретических разделов учебников и учебных пособий по бухгалтерскому учету.

Такое отношение к методу счетоведения в науке «бухгалтерский учет» вызывает недоумение в свете крайней важности разработки и знания метода исследования для обеспечения развития любой науки, о чем уже несколько веков говорят видные ученые, в том числе философы и экономисты. Так, И.П. Суслов в хорошо известной в экономико-методологических кругах книге «Методология экономического исследования» (1983) приводит целый ряд соответствующих высказываний, в частности: «Человек давно осознал несомненную пользу научного метода. Английский философ Ф. Бэкон сравнивал метод со светильником, освещающим путнику дорогу в темноте: даже хромой, медленно идущий по дороге, опережает того, кто бежит без дороги. Немецкий ученый и писатель Г.К. Лихтенберг выразил значение метода следующими словами: «Когда людей станут учить не тому, что они должны думать, а тому, как они должны думать, то тогда исчезнут всякие недоразумения...» [6]. От себя же о важности метода для работы ученых И.П. Суслов добавляет следующее: «Метод

² Сиверс Е.Е. Учебник счетоводства. Для торговых школ. СПб.: Склад издания у А.Э. Винеке, Книжный склад, Книгоиздательство и Типо Литография, 1904. С. 3–4.

³ Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств. М.: Всероссийский Центральный Союз Потребительных Обществ, 1927. С. 12–14.

⁴ Сумцов А.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. М.: Статистика, 1964. С. 12–13.

⁵ Пильменштейн Д.И. Основы бухгалтерского учета. М.: Статистика, 1968. С. 11.

⁶ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 14–15.

⁷ Там же, с. 161.

политэкономии подобен инструменту в руках рабочего. Плох тот рабочий, который не знает своего инструмента и не умеет им пользоваться, не знает, как его починить, улучшить. Плох тот ученый, который не овладел методом своей науки, не проник в глубины его природы, не стремится к его совершенствованию [6, с. 19].

В работе автора настоящей статьи «Основы современной концепции метода счетоводства» (2015) была продемонстрирована крайняя отсталость современного представления о методе счетоводства в науке «бухгалтерский учет», ограничивающегося «восьмивосткой» и возглавляющим ее «обанкротившимся» диалектическим материализмом. Кроме того, в указанной работе рассмотрена структура метода практического экономического исследования, используемого в деятельности по управлению на предприятии (метода менеджмента), соответствующая современным представлениям о методе экономического исследования. На базе этой структуры были выведены научные основы метода, используемого бухгалтерским учетом-практикой, который выступает частью управленческой деятельности на предприятии⁸. Общая теория метода экономического исследования, приведенная в современный вид в работах автора настоящего исследования⁹, может быть применена и для формирования основ современной концепции метода счетоводства. Тезис о единстве метода научного и практического экономического исследования, доказанный в работе «Единство метода научного и практического экономического познания как методологический принцип» (2014) автора настоящей статьи¹⁰, позволяет использовать для достижения данной цели такую форму применения общей теории экономического исследования, как использование форм методов менеджмента и счетоводства, тем более, что они были раскрыты в упоминавшейся в начале данного

абзаца статье, опубликованной в бухгалтерском журнале.

В методе счетоводства, как и в методе любого вида экономического исследования, в частности, счетоводства, могут быть традиционно выделены три уровня: философский, уровень общенаучных методов исследования и уровень конкретных методов исследования.

Характеристика метода счетоводства на его философском уровне включает учения о наиболее общих законах изучаемых процессов, т.е. процессов бухгалтерии, и самих процессов их исследования. Традиционно к таковым во всех видах исследования относят законы диалектического материализма и подходы к исследованию, например, системный, процессный. Важно отметить, что в данном разделе характеристики метода обязательно должны получить отражение «особенности» бухгалтерских процессов как объектов познания и типы их исследования, поскольку они влияют на метод исследования, а также принципы исследования, так как они определяют характер его результатов. Заметим, что в традиционной теории метода экономического исследования¹¹ под особенностями изучаемых процессов понимались отличия основной массы процессов экономики от основной массы процессов организмов и машин, превращавшие первые в «сложные» (для изучения) процессы, в связи с чем отмечалась крайняя ограниченность возможностей для их исследования методом научной индукции (см. ниже). В качестве типов исследования, влияющих на метод, выделялись точное и неточное, позитивное («как есть») и нормативное («как должно быть»), одно- и многофакторное исследование. Современные представления об особенностях экономических процессов и типах их исследования, влияющих на его метод, в наиболее полном виде представлены в монографии автора настоящей статьи «Проблемы и перспективы науки «Экономический анализ» (2013) [7]. Заметим, что процессы бухгалтерии относятся как к простым процессам (например, осуществление записи операции в хронологический журнал, континировка первичного документа), так и к сложным (например, деятельность бухгалтерии в течение года). Особенности изучаемых процессов влияют и на возможности в исследовании тех или иных исследовательских подходов. Характеризуя метод счетоводства на философском уровне, важно обратить внимание на следующее. Традиционно указываемый в качестве подхода экономических наук системный подход является методом изучения организмов и машин, в связи с чем к его применению в экономическом исследовании, к которому относится и счетоводство, следует относиться с осторожностью. В работе автора

⁸ Лебедев К.Н. Основы современной концепции метода счетоводства // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 40. С. 9–33.

⁹ Лебедев К.Н. Индукция и дедукция в экономическом исследовании // Экономические науки. 2008. № 42. С. 122–125; Лебедев К.Н. Системный подход – методология изучения организмов и машин // Экономические науки. 2008. № 43. С. 228–231; Лебедев К.Н. Механистические и организмические модели экономических процессов и проблемы экономической науки // Вестник Финансового университета. 2009. № 5. С. 47–53; Лебедев К.Н. Метод экономической науки и политики: уровень общенаучных методов // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 31. С. 10–17; Лебедев К.Н. Теоретическая модель объекта экономического исследования // Проблемы современной экономики. 2010. № 1–2. С. 43–48; Лебедев К.Н. К вопросу о реконструкции метода экономического исследования // Экономические науки. 2010. № 70. С. 85–89; Лебедев К.Н. XXI в.: Возвращение в методологию исследования научных методов индукции и дедукции // Проблемы, противоречия и перспективы развития России в современном мире: экономико-правовые аспекты: Сборник статей Международной научно-практической конференции. Краснодарский университет МВД России и др. / под общ. ред. Э.В. Соболева, С.И. Берлина, В.В. Сорокожердьева, 2014. 132–136 с. и др.

¹⁰ Лебедев К.Н. Единство метода научного и практического экономического познания как методологический принцип // Вестник ТИСБИ. 2014. № 1. С. 50–60.

¹¹ Сформирован на рубеже XIX–XX вв. как метод политической экономии в работах К. Менгера «Исследование о методах социальных наук и политической экономии в особенности» (1883), Дж.Э. Кэрнса «Характер и логический метод политической экономии» (1888), Дж.Н. Кейнса «Предмет и метод политической экономии» (1891), А. Маршалла «Принципы экономики» (1890) и др.

настоящего исследования «Является ли системный подход методом бухгалтерского учета?» (2010) были показаны проблемы системного подхода при его использовании в счетоведении [8]. Так называемый диалектический метод также является методом изучения природы, что ясно видно из известного определения диалектики как науки о наиболее общих законах развития природы, человеческого общества и мышления [9]. Законы диалектики, таким образом, являются законами, общими для природы, общества и мышления, в связи с чем применение диалектического метода к обществу и мышлению фактически означает применение к ним законов природы. Неслучайно советские философы и методологи социально-экономического исследования объявили подлинными основателями системного подхода классиков марксизма-ленинизма. Как писал М.З. Бор в работе «Основы экономических исследований. Логика, методология, организация, методика» (1998), «классическими образцами системного подхода к исследованию процессов общественного развития являются такие работы, как «Капитал» К. Маркса, «Анти-Дюринг» Ф. Энгельса, «Развитие капитализма в России» и «Империализм как высшая стадия капитализма» В.И. Ленина» [10]. Как отмечает видный западный экономист-теоретик Дж. Ходжсон в работе «Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории» (2003), «хотя экономические труды Маркса были написаны задолго до возникновения современного системного подхода, в них идеология этого подхода нашла такое отражение, какого редко удалось достичь другим экономистам» [11]. К сожалению, законы природы не всегда соответствуют законам развития общества и мышления, в связи с чем применение диалектики для развития экономической теории превратилось в «насилие» над законами общества и мышления. Как пишет Ю.И. Будович в работе «Курс отечественной политэкономии середины XIX – начала XX в. о методе экономического исследования» (2004), «методом получения выводов стала зачастую искусственная подгонка хозяйственных явлений под категории философских законов с нужным следствием. Так, на основании философского закона соответствия формы содержанию в науке делался вывод о том, что развитие производительных сил неизбежно потребует общественной собственности на средства производства. Для его доказательства необходимо было лишь объявить рост масштабов производства и взаимозависимости между отдельными частями экономики усилением общественного характера производительных сил, а отношения собственности назвать формой, в которой происходит это развитие» [12].

Обратим внимание на такой важный элемент характеристики метода счетоведения на философском уровне, как принципы исследования. В теоретических разделах современных учебников и учебных пособий по бухгалтерскому учету концепция требований к бухгалтерской деятельности (традиционные ясность,

простота, правдивость, экономичность, а сейчас – еще и имущественная обособленность, непрерывность деятельности и др.) выступает конструктом, относящимся к методу счетоводства¹². Поскольку бухгалтерский учет в нашей стране регламентирован государством, позитивное влияние этого конструкта на бухгалтерскую деятельность в нашей стране является весьма незначительным. Учитывая неясность, сложность и т.д. российского стандарта бухгалтерского учета, бухгалтер, формируя проект учетной политики организации, в лучшем случае может выбрать вариант ведения учета менее неясный, менее сложный и т.д. Несравнимо больший эффект данные принципы принесли бы как конструкт теории метода счетоведения, поскольку люди, профессионально занимающиеся регулированием бухгалтерской деятельности, имеют ученые степени и звания, и многие идеи, которые они воплощают в жизнь, формируются учеными-профессионалами в области бухгалтерского учета. И те и другие, при наличии соответствующего конструкта в теории метода счетоведения (и, хорошо бы, в методе регулирования счетоводства, который также существует), четко понимали бы, что их задача состоит в том, чтобы не запутывать учет, а делать его ясным, не усложнять его, а упрощать, и т.д.

Для обеспечения выполнения соответствующих требований к разрабатываемой бухгалтерской работе в концепции принципов счетоведения должны рассматриваться возможные случаи неисполнения этих требований, в частности случаи запутанности учета, например наличие у счетов бухгалтерского учета названий, не отражающих или отражающих не в полной мере характер учитываемых на них операций¹³. В связи с данным требованием к характеристике метода счетоведения на философском уровне хотелось бы обратить внимание на случаи неисполнения требования правдивости, или достоверности, бухгалтерских данных, совершенно «неизбалованные» вниманием счетоведения и при этом наносящие огромный ущерб деятельности предприятий. Это случаи неучета в счетоводстве изменения интенсивности использования средств труда, труда и финансовых ресурсов, а также изменения цен на ресурсы при их приобретении в будущем.

¹² Так, в учебном пособии Ю.И. Сигидова и А.И. Трубилина «Теория бухгалтерского учета» (2011) принципы бухгалтерского учета (в п. 2.1. Принципы бухгалтерского учета) рассматриваются в главе 2 «Предмет и метод бухгалтерского учета», посвященной предмету и методу счетоводства (Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: Рид Групп, 2011. 464 с.). В учебном пособии А.И. Нечитайло, И.А. Нечитайло и И.Н. Томшинской «Теория бухгалтерского учета» (2015) принципы бухгалтерского учета (в п. 2.3. Основополагающие принципы формирования бухгалтерской информации) рассматриваются в главе 2 «Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета», посвященной регулированию счетоводства (Нечитайло А.И., Нечитайло И.А., Томшинская И.Н. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. Ростов н/Д: Феникс, 2015. 398 с.).

¹³ Лебедев К.Н. Проблемы действующей номенклатуры счетов бухгалтерского учета // Все для бухгалтера. 2015. № 3. С. 34–42.

Как писал выдающийся английский экономист-теоретик Дж.Р. Хикс в своем знаменитом труде «Стоимость и капитал» (1988), «в практической жизни определение уровня дохода преследует цель указать людям, **сколько они могут потреблять, не делая себя при этом беднее**» [13]. Отсюда вытекает требование соответствующим образом определять в бухгалтерском учете прибыль (доход) и капитал (благополучие). И на самом деле, как далее сказал Дж.Р. Хикс, «... следует определять доход как **максимальную сумму, которую можно направить на потребление в течение недели и в то же время сохранить в конце недели благополучие таким же, каким оно было в ее начале**» [13, с. 290]. В рассмотренных случаях прибыль в бухгалтерском учете определяется в нарушение этого правила, в связи с чем при повышении интенсивности использования соответствующих ресурсов и повышении цен на ресурсы происходит «проедание» капитала фирмы вследствие завышения прибыли.

Теоретическим обоснованием неучета роста интенсивности использования средств труда, труда и финансовых ресурсов в теории бухгалтерского учета выступает концепция издержек, согласно которой издержки делятся на постоянные, т.е. те, величина которых не зависит от объема производства товаров, и переменные, т.е. те, величина которых зависит от объема производства товаров, например, прямо пропорционально, причем доля постоянных издержек является весьма значительной. Как писал немецко-швейцарский ученый из области бухгалтерского учета И.Ф. Шерр в своей некогда весьма популярной в нашей стране книге «Бухгалтерия и баланс» (4-е рус. изд. 1926), «себестоимость промышленных продуктов составляется из двух частей. Одна часть растет пропорционально количеству произведенных или проданных продуктов... Сюда относится, например, расход сырья или расход на заработную плату по производству... Другая часть себестоимости **совершенно не зависит** от размеров производства и продажи... Мы можем назвать их постоянными издержками; к ним относятся, например, погашения, проценты, содержание недвижимости и машин и т.д.» [14]. Данная концепция издержек не учитывает законов стоимостного отражения, в частности того, что стоимость потребляемых в ходе работы предприятия ресурсов в представлении бизнесмена при прочих равных условиях **пропорциональна объемам их физического потребления**, так как только такое стоимостное отражение их физического потребления позволяет сохранить вложенный капитал предприятия в неизменных размерах.

При изменении объема производства объемы потребления средств труда (помещений, машин, оборудования и т.д.), непосредственно занятых в процессе производства, также меняются. При изменении объема производства товаров меняется и потребление средств труда, используемых в деятельности по управлению (конторских помещений, компьютеров и т.д.). Меняется и потребление

используемых в управлении предметов труда (электроэнергии, бумаги, ручек и т.д.) и рабочей силы (бухгалтеров, специалистов по планированию и др.). Особенно последнее должно быть хорошо понятно самим работникам бухгалтерии, так как изменение выпуска приводит к изменению числа хозяйственных операций и, следовательно, к увеличению бухгалтерского труда, который зависит от их числа (проверка первичных документов, континировка, двойная запись на счетах и др.). Все это означает, что, например, при росте выпуска затраты рассмотренных ресурсов в бухгалтерском учете должны отражаться в соответствующим образом повышенных размерах.

Данное требование к учету в части отражения в нем потребления средств труда, находящихся в собственности предприятия, исполняется путем применения способов начисления износа (амортизации), учитывающих рабочее время использования средств труда, режим их работы, объем производства и др. Что касается его выполнения в части учета потребления арендованных средств труда и затрат труда, то оно осуществляется путем отнесения соответствующих дополнительных затрат на аренду и труд в кредит счета по учету резерва на покрытие возможного подорожания арендной платы и труда. Заметим, что потребность в таком резерве возникает в связи с тем, что арендодатель, узнав о повышении интенсивности потребления принадлежащих ему средств труда, может резко повысить арендную плату, а работники управления, подвергающиеся повышенной эксплуатации (за «те же» деньги), потребовать дополнительных выплат. Образование данного резерва позволяет уменьшить текущую прибыль предприятия и сформировать дополнительный запас денег, подлежащий использованию при оплате аренды средств труда и труда в случае их подорожания¹⁴. В случае, если повышения цен на данные ресурсы не произошло, резерв может быть списан на прибыль предприятия.

¹⁴ Рассмотрим предприятие, оказывающее услуги с помощью арендованных средств труда. Налоги отсутствуют. Прибыль собственникам фирмы полностью выплачивается в конце года. Годовая себестоимость услуг равна 100 руб. и складывается из 50 руб. арендной платы и 50 руб. оплаты труда. Оплата услуг осуществляется в конце года, оплата аренды и труда – в начале следующего года. Предположим, что в очередном году работы предприятие усилило эксплуатацию средств труда и труда на 20%, в связи с чем объем оказываемых услуг увеличился, и их реализационная стоимость составила 150 руб. (вместо 125 руб. в прошлом году: $125 \cdot 120\% = 150$). Если ничего не менять в учете, то прибыль предприятия будет определена в размере 50 руб. ($150 - 100$). После ее выплаты в конце года у предприятия останется 100 руб. денег для оплаты аренды и труда в начале следующего года. Однако предприятие при этом несет риск 20-процентного увеличения цен на соответствующие производственные ресурсы, в связи с чем денег для продолжения производства в следующем году в том же объеме может не хватить. Чтобы устранить данный риск, необходимо произвести 20-процентное доначисление арендной платы и оплаты труда с отнесением соответствующих сумм в кредит счета по учету резерва на покрытие возможного подорожания арендной платы и труда. В таком случае прибыль предприятия уменьшится на 20 руб. ($50 \cdot 20\% + 50 \cdot 20\%$), а у предприятия после выплаты прибыли останется 120 руб. денежного запаса, или на 20 руб. больше. Это превышение может быть направлено на компенсацию 20-процентного увеличения арендной платы и оплаты труда.

Неисполнение требования стоимостного отражения потребления ресурсов в бухгалтерском учете, соразмерного с их физическим потреблением, при увеличении объема производства товаров приводит к недостатку денежных средств для текущей оплаты приобретаемых ресурсов, последующей деградации средств труда предприятия, а также рабочей силы, занятой в управлении (вследствие ухода высококвалифицированного персонала по причине неучета в оплате труда повышенной эксплуатации).

Интересно, что теоретикам счетоводства удалось свою концепцию издержек, не учитывающую законы стоимостного отражения, внедрить в сознание экономистов-теоретиков, создавших на ее базе целую микроэкономическую теорию, посредством которой теперь вводятся в заблуждение уже бизнесмены, принимающие на основе этой теории решения об объемах производства, якобы максимизирующих прибыль.

Следующий закон стоимостного отражения, учет которого является условием предохранения капитала от проедания в условиях роста цен на ресурсы, состоит в отражении себестоимости реализованных товаров по ценам будущего приобретения соответствующих ресурсов. Покажем это на простом примере.

Предположим, что на предприятии производство товаров по годам осуществляется в неизменных объемах. Продажа выпущенных в течение года товаров осуществляется в конце года. Цены на выпускаемые товары меняются в конце года, а на приобретаемые ресурсы – в начале следующего года, увеличиваясь на 10% ежегодно¹⁵. Налоги отсутствуют. Переоценка основных средств в данном случае не производится. Обновление средств труда (их первоначальная стоимость – 60 руб.) осуществляется раз в три года. В 1-м году в себестоимости реализованных товаров материальные затраты составили 40 руб., оплата труда – 30 руб., амортизация – 20 руб. По первоначальному плану реализационная стоимость товаров составляла 100 руб., т.е. запланированная прибыль равнялась 10 руб. (100–40–30–20). Так как фактическая реализационная стоимость товаров в первом году составила 110 руб. (100*110%), то за этот год была зафиксирована и выплачена собственникам предприятия прибыль в размере 20 руб. (110–40–30–20). Из оставшейся от реализации товаров выручки во втором году были оплачены материалы на сумму 44 руб. (40*110%) и труд на сумму 33 руб. (30*110%). Остаток денег для возмещения потребленных средств труда составил – 13 руб. (110–20–44–33).

Прибыль по результатам работы во 2-м году составила 24 руб. (121–44–33–20). Остаток денег для возмещения средств труда увеличился на 12,3 руб. (121–24–48,4–36,3). Прибыль по результатам работы в третьем году составила 28,4 руб. (133,1–48,4–36,3–20). Остаток денег

для возмещения средств труда увеличился на 11,53 руб. (133,1–28,4–53,24–39,93). Всего на возмещение средств труда было отложено 36,83 руб. (13+12,3+11,53). При этом их стоимость в начале четвертого года составит 79,86 руб. (60*110%*110%*110%). Таким образом, предприятие столкнулось с недостатком средств для приобретения средств труда, составившим 43,03 руб. (79,86–36,83). Понятно, что соответствующие средства ушли с предприятия в виде необоснованно начисленной владельцам предприятия прибыли.

Спасет ли предприятие от этой ситуации ежегодная переоценка средств труда? Нет, даже если ее проводить до повышения цен на средства труда на основе соответствующих прогнозов! По итогам первого года прибыль составит 18 руб. (110–40–30–22), а остаток амортизационного фонда¹⁶ – 15 руб. (110–18–44–33). По результатам работы во втором году прибыль составит 19,8 руб. (121–44–33–24,2), а остаток амортизационного фонда увеличится на 16,6 руб. (121–19,8–48,4–36,3). Прибыль по результатам работы в третьем году составит 21,78 руб. (133,1–48,4–36,3–26,62), остаток амортизационного фонда увеличится на 18,15 руб. (133,1–21,78–53,24–39,93). Всего на возмещение средств труда будет отложено 49,75 руб. (15+16,6+18,15). Недостаток составит 30,11 руб. (79,86–49,75).

Решением проблемы является включение ресурсов в себестоимость реализованных товаров по ценам их будущего приобретения, взятым из соответствующих прогнозов. При этом за очередной год должно производиться доначисление амортизации на изменение цен на средства труда. Так, за второй год амортизация должна составить не 24,2 руб., а 26,4 руб. (24,2+(24,2–22)), за третий – не 26,62 руб., а 31,46 руб. (26,62+(26,62–24,2)*2). Прибыль по результатам работы в 1-м году составит 11 руб. (110–44–33–22), во втором – 9,9 руб. (121–48,4–36,3–26,4), в третьем – 8,47 руб. (133,1–53,24–39,93–31,46). В фонд возмещения основных средств будет отложено 79,86 руб. (22+26,4+31,46) – как раз та сумма, которая необходима для приобретения средств труда¹⁷. Дополнительно начисленные издержки должны относиться в кредит счета по учету капитала, вложенного в предприятие. Отнесение соответствующих сумм в кредит счета по учету капитала означает инфляционную переоценку вклада собственников в предприятие, благодаря которой реальная величина капитала предприятия остается на неизменном уровне, что и является соблюдением требования правдивости стоимостного отражения с рассматриваемой стороны.

¹⁶ Под амортизационным фондом в данном случае понимается остаток денег, предназначенный для оплаты возмещаемых вследствие износа средств труда. Амортизационный фонд имел бы внешнее выражение в случае, если бы соответствующие средства накапливались на специальном счете, который, возможно, получил бы данное название. Название «Фонд» для активов организаций используется в банковской деятельности, например «Фонд обязательного резервирования (ФОР)».

¹⁷ Данный пример работы предприятия не совпадает с примерами, представленными в работах других авторов.

¹⁵ Именно в такой последовательности меняются цены на продукты и ресурсы.

Несложно установить, что современный бухгалтерский учет не только не обеспечивает адекватного учета прибыли в двух ранее рассмотренных случаях, но даже не ставит соответствующих проблем! И хорошо, что не ставит, поскольку станет ясно отношение бухгалтерского учета к созданию некоторых известных проблем российской экономики. Это при активном участии российского бухгалтерского учета в стране произошел экономический спад в 90-х гг. прошлого века. И на самом деле, если ввести в рассмотренный пример деятельности предприятия в качестве внешнего условия высокие темпы инфляции, характерные для того времени, например 100% в год, то выяснится, что средств после выплаты прибыли не хватит и для приобретения предметов труда и рабочей силы. Прибыль за первый год будет зафиксирована в размере 110 руб. (200–40–30–20), в связи с чем после получения выручки и выплаты из нее прибыли у предприятия останется денежных средств на сумму 90 руб. (200–110). При этом для приобретения того же физического объема предметов труда и рабочей силы понадобится 140 руб. (40*200%+30*200%). Из-за недостатка денег при прочих равных условиях во втором году производство составит 64% от уровня первого года (90/140*100%). Почему же российский бухгалтерский учет не поставил никаких преград развитию такого негативного явления в отечественной экономике, как увеличение износа основных фондов, дошедшее до критического уровня (50%), угрожающего остановкой производств и, самое страшное, масштабными техногенными катастрофами, наподобие катастрофы на Саяно-Шушенской ГЭС, случившейся в 2009 г.¹⁸ Как было показано ранее, даже в условиях умеренных темпов инфляции и при постоянной переоценке средств труда при действующей системе учета после распределения и использования прибыли предприятия сталкиваются с существенным недостатком денег для обновления средств труда. В своей статье «Износ основных средств как стимул к новой индустриализации России» (2013), характеризующей ситуацию в период рекордно низких темпов инфляции¹⁹, А. Мухин пишет о причинах того, «почему же российский предприятия не спешат менять устаревшее оборудование на более современное». Причин несколько. **Своих свободных средств для этого у многих из них просто нет.** Заемные деньги дороги. Иностранные инвесторы также не очень любят вкладываться в российские предприятия...»²⁰. Между тем, регулятор бухгалтерского учета мог ввести

элементарный индикатор достаточности средств для обновления износившихся средств труда, выступающий ограничителем для прибыли, передаваемой собственникам, а именно отражение в пассиве баланса отдельной строкой амортизации средств труда, величину которой заинтересованные лица могли бы сравнивать с остатком денежных средств и финансовых вложений в активе баланса, не говоря уже о постановке вопроса о законодательном введении требования обеспечения достаточности средств, предназначенных для обновления изношенных средств труда. Следует отметить, что в период высоких темпов инфляции существенным препятствием для обеспечения предприятиями достаточности соответствующих средств выступает уход части необоснованно начисленной прибыли в налог на прибыль.

Заметим, что преодоление рассмотренных недостатков бухгалтерского учета требует коренного переворота в счетоводческо-счетоведческом мышлении, в частности отказа от привычной концепции издержек. Особой его ломки требует исправление второго недостатка, так как учет, необходимый для сохранения капитала в условиях изменения цен на предметы труда, пока выходит за рамки, мыслимые счетоводами, хотя определенные подвижки в данном направлении уже начались. Их можно усмотреть в концепции оценки по справедливой стоимости, признаваемой большинством профессиональных бухгалтеров многообещающей и даже революционной²¹. До недавнего по историческим меркам времени учетная мысль не шла дальше оценки активов по текущим ценам. Как пишут, характеризуя традиционную учетную мысль, американские ученые в области бухгалтерского учета Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда в книге «Теория бухгалтерского учета» (2000), «на протяжении многих лет среди специалистов бухгалтерского учета ведутся дискуссии о том, как лучше оценивать активы. Основная дискуссия развернулась между так называемыми «историками» и «футуристами». Первые отстают предпочтение оценке активов по себестоимости, которая лучше отражает прошлое компании. Вторые выбирают оценку по текущим затратам, поскольку она позволяет выявить перспективы фирмы» [15]. Таким образом, традиционный «футурист» с бухгалтерской точки зрения вовсе не «футурист», а лицо, мыслящее категориями лишь настоящего. Перспективы исправления второго из рассмотренных ранее двух недостатков учета можно связать с дальнейшей эволюцией концепции «оценка по справедливой стоимости» в части «доходного подхода», закрепленного МСФО 13²². Возможно, что этот недостаток будет преодолен, если трактовка доходного подхода как текущих ожиданий рынка в отношении будущих сумм будет распространена на оценку запасов,

¹⁸ По данным Росстата износ основных фондов по экономике страны в целом составил в 2014 г. 49,4% по сравнению с 39,3% в 2000 г. В 2012 г. износ составил 47,7%, в 2013 – 48,2%. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/fund/#

¹⁹ Темпы инфляции в 2011, 2012 и 2013 гг. в нашей стране составили 6,1, 6,6 и 6,5% соответственно. В 2008, 2009 и 2010 гг. они были 13,3, 8,8 и 8,8 %, а в 2014 и 2015 гг. – 11,4 и 12,9% соответственно. Таблицы Месечной и Годовой Инфляции в России. URL: <https://www.statbureau.org/ru/russia/inflation-tables>

²⁰ Мухин А. Износ основных средств как стимул к новой индустриализации России. URL: <http://www.odnako.org/blogs/iznos-osnovnih-sredstv-kak-stimul-k-novoy-industrializacii-rossii/>

²¹ Плотников В.С., Плотникова О.В., Шевчук А.И. Эволюция концепции оценки справедливой стоимости. URL: <http://отрасли-права.рф/article/17595>

²² МСФО № 13 Оценка справедливой стоимости (нюансы). URL: http://nalog-nalog.ru/msfo/msfo_13_ocenka_spravedlivoj_stoimosti_nyuansy/

приобретенных за деньги, и далее – с оценки их остатков на оценку себестоимости реализованных товаров на момент получения выручки.

Очевидно, что для подстраховки в состав принципов бухгалтерского учета следует ввести принцип **«обеспечение сохранности капитала предприятия»**. Это тем более необходимо, потому что похоже, что главный принцип учета – его достоверность, фактически выбыл из списка принципов счетоводства, выделяемых отечественными учетными в области бухгалтерского учета. Он не представлен, например, среди принципов, которые приводятся в работе М.И. Кутера «Теория бухгалтерского учета» (2002)²³.

Концепция принципов счетоводства в философской части метода счетоведения должна быть дополнена концепцией принципов собственно счетоведения, т.е. требований к счетоведению (научность, ответственность, честность и т.д.). Такие требования к работе ученых в области счетоводства как «научность» и «ответственность» в свете отмеченного ранее представляются особенно важными.

Характеристика метода счетоведения на уровне общенаучных методов включает характеристики их основных разновидностей, общие для всех видов исследования (внешнее наблюдение, внутреннее наблюдение, эксперимент, индукция, дедукция, математический метод, анализ, аналогия с организмами и машинами и др.), но главное – это анализ пределов (границ) их применимости (возможностей) в исследовании, осуществляемом счетоведением. Этот анализ основан на общей концепции границ применимости в экономическом исследовании основных общенаучных методов исследования (их разновидностей), группировке процессов-объектов познания счетоведения по степени сложности и представлении о видах их исследования в счетоведении. Концепция границ применимости соответствующих методов, учитывающая особенности экономических процессов и виды их исследования, влияющие на метод анализа, представлена в уже упоминавшейся работе автора настоящего исследования «Проблемы и перспективы науки «Экономический анализ» (2013) [7, с. 181–189]. Соответствующий анализ необходим для того, чтобы обеспечить использование в конкретном исследовании методов, соответствующих его объекту познания и характеру его исследования, исключающее получение недостоверных результатов по причине использования неадекватных методов. Естественно, он касается только тех методов, которые «чувствительны» к степени сложности изучаемых процессов и характеру их исследования.

Очевидно, что значительная часть процессов бухгалтерской деятельности относится к сложным процессам. Для изучения этих процессов из трех общенаучных методов разработки процессов (научные методы индукции и дедукции, математический метод)

приходится использовать, главным образом, метод научной дедукции. «Дедукция (научная) – мысленное (а также с помощью технических средств – ручки, бумаги, калькулятора, ЭВМ и др.) представление изучаемого процесса как взаимодействия осуществляющего его объекта (его элементов) и его внешней среды (ее элементов) на основе знания законов их функционирования, или, по-другому, конструирование (синтез) изучаемого процесса из его элементов на основе знания их ситуационных вариантов и обстоятельств процесса» [7, с. 177]. Несложно обнаружить, что данная деятельность подпадает под понятие «моделирование», использованное Я.В. Соколовым для обозначения метода счетоведения. Важно отметить, что метод счетоводства, под которым Я.В. Соколов, очевидно, понимал метод основной учетной процедуры, ни в коем случае не может быть охарактеризован как метод моделирования, в связи с чем трактовка моделирования в счетоведении как моделирование моделирования в счетоводстве является неверной. Бухгалтер, формируя картину кругооборотов средств, вложенных в предприятие, вовсе не заменяет деятельность предприятия в процессе ее изучения моделью этой деятельности, а занимается именно отражением деятельности предприятия, сущность которого составляет внутреннее наблюдение. Использование термина «моделирование» для обозначения фактически «восьмихвостки» не только искажает сущность бухгалтерской деятельности, которая в части собственно учета не имеет никакого отношения к разработке процессов, но и оправдывает недостоверность современного российского бухгалтерского учета и соответствующие провалы учетной науки. Ведь модель изучаемого объекта может сильно отличаться от самого объекта.

Далее рассмотрим представления о методе счетоведения А.М. Галагана. В работе «Общее счетоводство» (1925) А.М. Галаган справедливо отмечает, что «наука, которая вырабатывает правила учета хозяйственных операций или хозяйственных процессов, носит название счетоведения» [16]. Поэтому ожидается, что А.М. Галаган, говоря о методах счетоведения, будет описывать именно те методы, посредством которых ученые в области счетоводства изучают фактические процессы счетоводства и разрабатывают их более эффективные варианты. Естественно, разрабатывая сложные учетные процессы (пока что под счетоводством будем понимать собственно учетную работу, т.е. получение данных о факте деятельности предприятия), например, учетную процедуру, счетоведы используют методы самого счетоведения, прежде всего методы «восьмихвостки», с тем отличием, что соответствующие действия не имеют практического значения, и от них не требуется соблюдения всех требований к ним, предъявляемым в счетоводстве. В связи с этим, например, счета, используемые в практической учетной работе, в научной деятельности заменяются их упрощенными вариантами, скажем, счетами в виде буквы «Т». Когда в

²³ Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2002. С. 78–84.

работах А.М. Галагана мы читаем о методах счетоведения, в большинстве случаев создается впечатление, что их автор, характеризуя метод счетоведения, имеет в виду соответствующие приемы не счетоведения, а счетоводства. Так, в том же «Общем счетоводстве» А.М. Галаган пишет, что «результатом применения в счетоведении метода наблюдения и описания является **документ**, называемый инвентарем» [16, с. 8]. При этом автор, естественно, ошибается с трактовкой сущности инвентаря в счетоведении. Составление в нем инвентаря является не наблюдением счетовода за счетоводством, а разработкой соответствующего бухгалтерского процесса, т.е. теоретической частью счетоведческого исследования.

Другая проблема концепции метода счетоведения А.М. Галагана состоит в попытке применения к методу счетоведения, уже подвергнутого искажению в марксистской науке, общего метода экономического исследования. Так, А.М. Галаган указывает в качестве метода разработки процессов в счетоведении метод индукции, имеющий формально-логическую трактовку (рассуждения от частных случаев к общему), в его трактовке в отечественной политической экономии с начала 30-х гг. после перехода к «сталинской» науке. Как пишет А.М. Галаган в работе «Основы общего счетоведения» (1928), «... метод индукции является приемом построения человеческих суждений в направлении от отдельных частных случаев к общему выводу...» [17]. По мнению А.М. Галагана, посредством этого метода в счетоведении был установлен закон двойственности, состоящий в том, что «основным свойством какой бы то ни было хозяйственной операции является способность этой операции всегда оказывать положительное и отрицательное влияние на составные части актива и пассива...» [17, с. 144]. Между тем, с точки зрения современной науки, соответствующий вариант метода научной индукции – «... вывод о том, что данный процесс всегда будет иметь место при наличии таких-то обстоятельств, т.е. условий и факторов, или о том, что такие-то условия и факторы обязательно приводят к данному процессу, сделанный на основе изучения всех существенных условий и факторов одного случая, в том числе путем замены изучаемого объекта аналогом, т.е. на основе экспериментального исследования» [7, с. 176]. «Упростив» закон двойственности до закона двойной записи, попытаемся ответить на вопрос, что значит его научное открытие. Таковым вовсе не является вывод о том, что бухгалтеры всегда осуществляют записи в одинаковых суммах по дебету одного и кредиту другого счета при отражении в счетах хозяйственных операций, сделанный на основе какого-то числа наблюдений. Этот вывод – всего лишь предварительное заключение о существовании закона двойной записи, или существовании набора обстоятельств, всегда ведущих к двойной записи по счетам. Как писал известный российский ученый-политэконом А.И. Чупров в работе «Политическая экономия» (1892), характеризуя метод экономического исследования, «в результате наблюдения, повторенного

достаточное число раз, получается известный вывод, который называется эмпирическим законом. Эмпирический закон, основанный на наблюдении, утверждает только, что во всех замеченных случаях известные явления встречаются вместе или следуют одно за другим (в данном случае – подготовка книг для записей и двойная запись в них – *прим. автора*); но этот закон ни в коем случае **не обосновывает их причинной связи**» [18]. Как писал популярный западный философ и методолог науки К. Поппер в работе «Логика научного исследования» (1-е амер. изд. 1934), вспоминая пример Дж.Ст. Милля, «сколько бы примеров появления белых лебедей мы не наблюдали, все это не оправдывает заключения: «Все лебеди белые» [19]. Неслучайно осуществление соответствующих (формально-логических) выводов, как и использование статистических методов выявления связей, относилось в традиционной теории метода экономического исследования к методу наблюдения. Открытием закона двойной записи будет выявление обстоятельств, побуждающих бухгалтера при отражении операции на счетах осуществлять ее двойную запись. А делает он эту запись в силу наличия соответствующей учетной инструкции (или правил, разработанных наукой) и стремления ее придерживаться. При открытии данного закона методом индукции, если данные обстоятельства наблюдаемы, реально необходимо изучение лишь одного случая. Именно присутствие двух рассмотренных обстоятельств приводит к двойной записи при отражении операций на счетах.

Более успешен А.М. Галаган в трактовке метода дедукции. В ней еще угадываются черты традиционного метода научной дедукции, так как соответствующий метод трактуется как комбинирование взаимодействующих явлений для получения какого-то результата на основе знания свойств отдельных явлений. При этом А.М. Галаган необоснованно выделяет две разновидности метода, соответствующие нормативному («как должно быть») и позитивному («как есть») исследованию. Одна из них называется собственно дедукцией, и ее сущность состоит в том, чтобы «... исходя из свойств отдельных фактов и явлений, ... скомбинировать эти явления так, чтобы в результате их взаимодействия достигнуть желательного результата» [17, с. 151]. Другая называется синтезом, и ее сущность «... состоит в том, что, зная свойства изучаемых явлений и фактов, можно заранее предсказать те следствия, которые неизбежно должны иметь место в результате взаимодействия друг на друга изучаемых явлений» [17, с. 162].

При этом А.М. Галаган реально не показал, как научная дедукция используется в счетоведении. По его мнению, дедукция используется в счетоведении «... для того, чтобы отобразить в своих данных не только сами хозяйственные операции, но и их основные свойства и следствия, вытекающие из этих свойств; отражение в данных счетоведения всех свойств хозяйственных операций нужно для того, чтобы, исходя из этих

свойств, получить возможность так комбинировать выполняемые в хозяйстве операции, чтобы в результате выполнения этих операций достигнуть тех именно **целей, которые ставятся перед данным хозяйством...**» [17, с. 152]. По мнению А.М. Галагана «... в результате применения метода синтеза, счетоведение имеет возможность **выяснить то имущественное положение хозяйства, которое имеет место после выполнения в этом хозяйстве определенной серии хозяйственных операций**» [17, с. 163]. Несложно понять, что здесь А.М. Галаган рассматривает применение метода дедукции даже не в науке «экономика предприятия», а в деятельности по управлению предприятием. Таким образом, А.М. Галагану не удалось адекватно охарактеризовать основную часть метода счетоведения, а именно ее теоретическую часть, основу которой составляют общенаучные методы разработки процессов (индукция, дедукция, математический метод).

Характеристика метода счетоведения на уровне конкретных методов представляет собой характеристику форм, которые принимают общенаучные методы, при их использовании в счетоведении. Конкретные методы счетоведения, как и конкретные методы менеджмента и счетоводства, могут быть разделены на четыре группы:

- 1) методы сбора, обработки и представления информации;
- 2) методы вывода зависимостей;
- 3) комплексные методы;
- 4) методы управляющих организационно-мотивационных и координационных воздействий.

Методы 1-й группы выступают элементами методов 2-й и 3-й групп, а методы 2-й группы – элементами методов 3-й группы. Отношение «часть–целое» представлено и внутри данных групп.

В составе методов сбора, обработки и представления информации, которыми пользуется счетоведение, могут быть выделены следующие подгруппы методов:

- 1) методы получения и передачи информации, в том числе методы определения ее источников и получателей, и обеспечения выхода информации из источников, включая методы воздействий с соответствующими целями на среду деятельности счетоведения (в частности, методы организации эксперимента), методы отбора информации из потока и ее восприятия;
- 2) методы обработки информации, включая осуществление предварительных выводов на основе собранных данных (методы измерения, группировки, сравнения, расчета показателей, обобщения качественной информации, формальная индукция, статистические методы, неполная аналогия и пр.);
- 3) методы отражения информации, т.е. ее представления в удобной для исследования и восприятия форме

(осуществления отдельных записей, составления различных таблиц, графиков, диаграмм, матриц и т.д.);

- 4) методы хранения информации.

Важно отметить, что поскольку счетоведение занимается разработкой учетных процессов счетоводства, к конкретным методам счетоведения относятся и учетные приемы счетоводства, прежде всего приемы отражения (двойная запись, счета, баланс и др.), причем их упрощенные версии, за исключением случаев, когда в науке разрабатываются собственно формы бухгалтерского отражения. При этом соответствующие приемы используются в качестве элементов методов разработки учетных процессов, прежде всего дедукции.

Методы вывода зависимостей включают уже рассмотренные ранее научные методы разработки процессов (индукция, дедукция, математический метод) и методы выбора и оценки. Методы выбора предназначены для выбора лучших альтернатив, например для выбора лучшего варианта учета какого-то хозяйственного процесса, когда счетовед занимается разработкой его схемы. Один из простейших видов этого метода – это сравнение числа проводок при разных вариантах учета какого-то процесса. Данный метод выбора для демонстрации наиболее экономичной схемы учета процесса купли-продажи товара (без денежных операций) был использован в работе «Отказ от ведения дополнительных счетов как путь повышения эффективности бухгалтерского учета» (2015) автора настоящей статьи²⁴. Методы оценки предназначены для оценки деятельности и составления рейтингов. Методы оценки могут быть использованы в качестве методов выбора. Их отличием от методов собственно оценки в этом случае будет то, что измерению подвергаются не разные аналогичные процессы (например, деятельность главных бухгалтеров нескольких предприятий), а разные варианты одного и того же процесса (например, варианты учета процесса снабжения).

Комплексные методы представляют собой методики осуществления крупных (сложных) элементов научной деятельности в области бухгалтерского учета. В их составе могут быть выделены:

- 1) экспериментальные методы (например, методика организации опробования бухгалтерией предприятия новой формы бухгалтерского учета и изучения его результатов);
- 2) экспертные методы, т.е. методы организации совместной работы экспертов и обработки полученных от них данных (например, метод Дельфи для оценки последствий очередного усложнения бухгалтерского учета);
- 3) прочие комплексные методы.

²⁴ Лебедев К.Н. Отказ от ведения дополнительных счетов как путь повышения эффективности бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 45. С. 49.

Обратим внимание на наличие в составе системы конкретных методов счетоведения методов управляющих воздействий. Это методы, посредством которых ученые в области бухгалтерского учета внедряют в практику счетоводства разработанные ими процессы учетной работы. Их не следует путать с методами воздействий на среду функционирования науки «бухгалтерский учет», осуществляемых с целью исследования учетной деятельности.

Важно отметить, что науки, как и виды практики, занимаются изучением не только процессов – объектов их познания. Они, хотя и в меньших масштабах, занимаются и изучением процессов внешней среды процессов как объектов познания, и элементов последних, относящихся к ведению других видов исследования. Так, счетоведение, наряду с процессами счетоведения, изучает и процессы деятельности предприятия, отражаемые в бухгалтерском учете (пример их изучения для решения проблем учета был представлен ранее), физические и психические свойства бухгалтеров. Причем, зачастую это изучение связано с соответствующими теоретическими исследованиями, прежде всего с моделированием изучаемых процессов. Это говорит о том, что в счетоведении используются и методы соответствующих наук. Так, в монографии Ю.И. Будович «Дискуссия о предмете экономической теории в XXI в.: перевод в конструктивное русло» (2015) в п. «Общие методики бухгалтерского учета и национального счетоводства» для доказательства наличия у двух видов учета общей теории были использованы методы отражения, применяемые в науке «национальное счетоводство», а именно упрощенные формы таблиц национальных счетов экономики в целом и ее институциональных секторов [3, с. 343–357]. Характеристика метода счетоведения с рассматриваемой стороны строится на основе такого методологического конструкта счетоведения, как теория объема исследования счетоведения, в которой получают характеристику, в частности, виды исследовательской деятельности, готовые результаты которых используются в

счетоведении. Соответствующая разработка представлена в статье Ю.И. Будович «Теория объема исследования бухгалтерского учета-науки» (2015)²⁵. Методы этих видов исследования и используются в счетоведении, т.е. входят в состав метода последнего.

Характеризуя метод счетоведения, необходимо исходить из того, что изучаемое в нем счетоводство состоит не только из собственно счетоводства, но и из деятельности по управлению счетоводством (которая включает не только собственно управление счетоводством, но и управление этим управлением и т.д.). Соответственно, метод счетоведения включает и методы исследования управления счетоводством (например, метод моделирования процесса формирования учетной политики), управления этим управлением и т.д.

И еще. Характеризуя метод счетоведения, необходимо исходить из научно обоснованных представлений о границах самой учетной деятельности. Если, как Я.В. Соколов, исходить из того, что (очевидно, финансовый) «анализ – неотъемлемая составная и центральная часть счетоводства»²⁶, то в метод счетоведения следует включить методы изучения деятельности по финансовому анализу. Если, подобно А.Д. Шеремету, считать частью бухгалтерского учета экономический анализ²⁷, т.е. работу по выявлению недостатков, накопившихся в работе предприятия, и по их исправлению, то в метод счетоведения войдет метод всей теории управления на предприятии (менеджмента).

Проведенный анализ показывает, что методология конкретного вида экономического исследования, в частности счетоведения, не может развиваться путем интроспекции или саморефлексии соответствующей группы исследователей, она может развиваться только как неотъемлемая часть общей методологии научного и практического экономического исследования, основы которой формируются экономической теорией – фундаментальной экономической наукой.

²⁵ Будович Ю.И. Теория объема исследования бухгалтерского учета-науки // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 40. С. 2–18, 10–11, 13–14.

²⁶ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. С. 15.

²⁷ Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учебник. М.: ИНФРА-М, 2002. С. 13.

Список литературы

1. Баумоль У. Чего не знал Альфред Маршалл: вклад XX столетия в экономическую теорию // Вопросы экономики. 2001. № 2. С. 73–107.
2. Будович Ю.И. Взаимодействие экономической теории с другими экономическими науками и повышение эффективности экономико-теоретического исследования. М.: Красная звезда, 2009. 352 с.
3. Будович Ю.И. Дискуссия о предмете экономической теории в XXI в.: перевод в конструктивное русло. М.: МАКС Пресс, 2015. 536 с.
4. Ласкин Н.Н., Rogov C.Ю. Программа курса «Теория советского бухгалтерского учета» / Сборник программ по учетно-статистическим дисциплинам. М.: ЦУНХУ Госплана СССР, 1934. С. 60–74.
5. Куликова Л.И. Исторический аспект возникновения и развития науки о счетоведении // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2015. № 3. С. 97–105.
6. Сулов И.П. Методология экономического исследования. М.: Экономика, 1983. С. 18–19.
7. Лебедев К.Н. Проблемы и перспективы науки «Экономический анализ»: монография. М.: МАКС Пресс, 2013. С. 179–181.
8. Лебедев К.Н. Является ли системный подход методом бухгалтерского учета? // Вестник Финансового университета. 2010. № 6. С. 50–55.
9. Розенталь М.М. Марксистский диалектический метод. М.: Госполитиздат, 1952. С. 40.
10. Бор М.З. Основы экономических исследований. Логика, методология, организация, методика. М.: ДИС, 1998. С. 86.
11. Ходжсон Дж. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / пер. с англ. М.: Дело, 2003. С. 50.
12. Будович Ю.И. Курс отечественной политэкономии середины XIX – начала XX в. о методе экономического исследования // Вестник Финансового университета. 2004. № 1. С. 84.
13. Хикс Дж.Р. Стоимость и капитал / пер. с англ. М.: Прогресс, 1988. С. 289–290.
14. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М.: Экономическая жизнь, 1926. 575 с.
15. Хендриксен Э.С., ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.
16. Галаган А.М. Общее счетоводство. М.: Экономическая жизнь, 1925. С. 5.
17. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. С. 142.
18. Чупров А.И. Курс политической экономии. М.: Издание М. и С. Сабашниковых, 1913. С. 41.
19. Поппер К. Логика научного исследования. М.: Прогресс, 1983. С. 47.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

**'WHITE SPOTS' OF THE ECONOMIC RESEARCH METHODOLOGY:
THE METHOD OF ACCOUNTING SCIENCE AS AN OUTCAST OF ACCOUNTING THEORY****Konstantin N. LEBEDEV**Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
KNLebedev@fa.ru**Article history:**Received 24 October 2016
Received in revised form
6 February 2017
Accepted 2 March 2017
Available online 24 April 2017**JEL classification:** A12, M40,
M41**Keywords:** method, economic
research, accounting science,
accounting theory**Abstract****Subject** The article addresses the method of accounting science.**Objectives** The aim of the study is to form an updated framework for the method of accounting science with regard to recent developments in the economic research methodology.**Methods** The study rests on the method of incomplete analogy: to form the foundations of accounting science method, I used a model of the method of economic theory, management and accounting. The study also employs deduction techniques.**Results** The findings show that the method of accounting science has three levels, i.e. philosophical, the level of general scientific methods and the level of specific methods. The method of accounting science at the level of specific methods consists of methods of information gathering and processing, methods of processes development, selection and assessment of integrated methods of research, and techniques of control over accounting science environment aimed at implementing efficient accounting processes. The paper also presents a brief description of major methods used in accounting science.**Conclusions** An adequate theory of the method of accounting science can be formulated only as part of progress in the general theory of economic research methodology, which is developed in the economic theory being a fundamental economic science.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Baumol W.J. [What Marshall Didn't Know: On the Twentieth Century's Contributions to Economics]. *Voprosy Ekonomiki*, 2001, no. 2, pp. 73–107. (In Russ.)
2. Budovich Yu.I. *Vzaimodeistvie ekonomicheskoi teorii s drugimi ekonomicheskimi naukami i povyshenie effektivnosti ekonomiko-teoreticheskogo issledovaniya* [Interaction of economic theory with other economic sciences and efficiency improvement of economic and theoretical research]. Moscow, Krasnaya zvezda Publ., 2009, 352 p.
3. Budovich Yu.I. *Diskussiya o predmete ekonomicheskoi teorii v XXI v.: perevod v konstruktivnoe ruslo* [A discussion about the subject matter of economic theory in the 21st century: Channeling to a meaningful direction]. Moscow, MAKSS Press Publ., 2015, 536 p.
4. Laskin N.N., Rogov S.Yu. *Programma kursa "Teoriya sovetskogo bukhgalterskogo ucheta" // Sbornik programm po ucheto-statisticheskim distsiplinam* [Course syllabus 'Theory of soviet accounting'. In: Collection of programs for accounting and statistical disciplines]. Moscow, TsUNKhU Gosplana SSSR Publ., 1934, pp. 60–74.
5. Kulikova L.I. [A historical aspect of the origin and development of accounting science]. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Ser.: 5. Ekonomika = Bulletin of Adyghe State University, Ser. 5. Economics*, 2015, no. 3, pp. 97–105. (In Russ.)
6. Suslov I.P. *Metodologiya ekonomicheskogo issledovaniya* [Methodology of economic research]. Moscow, Ekonomika Publ., 1983, pp. 18–19.
7. Lebedev K.N. *Problemy i perspektivy nauki 'Ekonomicheskii analiz: monografiya* [Problems and prospects for 'Economic analysis' science: a monograph]. Moscow, MAKSS Press Publ., 2013, pp. 179–181.
8. Lebedev K.N. [Is the systems approach an accounting method?]. *Vestnik Finansovogo universiteta = Bulletin of Financial University*, 2010, no. 6, pp. 50–55. (In Russ.)
9. Rozental' M.M. *Marksistskii dialekticheskii metod* [The Marxist dialectical method]. Moscow, Gospolitizdat Publ., 1952, p. 40.

10. Bor M.Z. *Osnovy ekonomicheskikh issledovaniy. Logika, metodologiya, organizatsiya, metodika* [Fundamentals of economic research. Logic, methodology, organization, methods]. Moscow, DIS Publ., 1998, p. 86.
11. Hodgson G. *Ekonomicheskaya teoriya i instituty: Manifest sovremennoi institutsional'noi ekonomicheskoi teorii* [Economics and Institutions: A Manifesto for a Modern Institutional Economics]. Moscow, Delo Publ., 2003, p. 50.
12. Budovich Yu.I. [The course of domestic political economy of the middle of 19th – early 20th century about the method of economic research]. *Vestnik Finansovogo universiteta = Bulletin of Financial University*, 2004, no. 1, p. 84. (In Russ.)
13. Hicks J.R. *Stoimost' i kapital* [Value and Capital: An Inquiry into Some Fundamental Principles of Economic Theory]. Moscow, Progress Publ., 1988, 488 p.
14. Schär J.F. *Bukhgalteriya i balans* [Buchhaltung und Bilanz]. Moscow, Ekonomicheskaya zhizn' Publ., 1926, 575 p.
15. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997, 576 p.
16. Galagan A.M. *Obshchee schetovodstvo* [General accounting]. Moscow, Ekonomicheskaya zhizn' Publ., 1925, 156 p.
17. Galagan A.M. *Osnovy obshchego schetovedeniya* [Fundamentals of general accounting science]. Moscow, Izdatel'stvo Narkomtorga SSSR i RSFSR Publ., 1928, 436 p.
18. Chuprov A.I. *Kurs politicheskoi ekonomii* [Political economy course]. Moscow, Izdanie M. i S. Sabashnikovykh Publ., 1913, 356 p.
19. Popper K.R. *Logika nauchnogo issledovaniya* [Logik der Forschung]. Moscow, Progress Publ., 1983, 606 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.