

**ПОИСК КОНТУРОВ И КООРДИНАТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
НА КАРТЕ НАУКИ: ОПЫТ ПЕРВЫХ ТЕОРЕТИКОВ БУХГАЛТЕРИИ*****Павел Петрович БАРАНОВ^а, Александр Арсеньевич ШАПОШНИКОВ^б**

^а доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ» (НГУЭУ), Новосибирск, Российская Федерация
b Pavel1974@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0001-6493-4898>
SPIN-код: 7059-5759

^б доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ» (НГУЭУ), Новосибирск, Российская Федерация
shaposhnikov.alexandr@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 8600-2686

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 14.03.2018
Получена в доработанном виде 02.04.2018
Одобрена 30.04.2018
Доступна онлайн 15.05.2018

УДК 657.01

JEL: M40, M41

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, описательная теория, объяснительная теория, научные основания, междисциплинарные связи, социально-гуманитарное направление

Аннотация

Предмет. В статье рассматриваются междисциплинарные связи бухгалтерского учета, определяющие структуру и содержание его научного ядра.

Цели. Обоснование актуальных направлений развития теории бухгалтерского учета, опирающееся на ретроспективный анализ трансформации научных представлений о природе бухгалтерского учета в XIX–XX вв. и сравнительную оценку доминирующих проблем счетоведения в отдельные периоды новейшей истории.

Методология. Методология исследования базируется на ключевых положениях науковедения как отрасли философии науки, а также на использовании методов контекстного и герменевтического анализа вербальной информации, реализуемых в контексте ретроспективного обзора наиболее значимых работ первых теоретиков бухгалтерского учета.

Результаты. В исследовании представлена аргументация необходимости развития социально-гуманитарной составляющей научной теории бухгалтерского учета, отражающей поведенческие и профессиональные особенности отношений, возникающих в процессе принятия экономико-управленческих решений между создателями, верификаторами и различными социальными группами пользователей учетной и отчетной информации. Кроме того, в статье приведены доказательства преимущественного использования механизмов социальной эстафеты для трансляции бухгалтерского знания в XV–XVIII вв. Результаты исследования открывают новое «окно возможностей» для развития социального и поведенческого направлений в теории бухгалтерского учета.

Выводы. Неприятие и игнорирование научным сообществом социально-гуманитарной составляющей, органически присущей бухгалтерскому учету как науке и профессиональной практике, представляет собой серьезное препятствие на пути преодоления целого комплекса проблем, важнейшей из которых является проблема формирования методологии принятия учетных решений в условиях неопределенности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Баранов П.П., Шапошников А.А. Поиск контуров и координат бухгалтерского учета на карте науки: опыт первых теоретиков бухгалтерии // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 5. – С. 561 – 584.

<https://doi.org/10.24891/ia.21.5.561>

Введение

Наблюдение за процессами, развивающимися в экономике и обществе в XXI в., дает веские основания квалифицировать текущий этап жизненного цикла теории бухгалтерского учета в терминах типологии Т. Куна [1] как период «накопления научных аномалий», за которым неизбежно должны последовать выдвигание альтернативных теорий, их оценка и отбор, завершающийся в конечном итоге сменой парадигмы или, иначе говоря, «научной революцией».

Характерным признаком периода накопления аномалий является волнообразное нарастание количества прецедентов, свидетельствующих о неспособности решения актуальных задач практики в контексте подходов, методов и инструментов, считающихся традиционными для ее научной основы. Острые дискуссии вокруг вопроса о состоятельности бухгалтерского учета как науки, не прекращающиеся последнее десятилетие на ведущих академических площадках России и зарубежных стран, являются, по нашему мнению, надежным индикатором приближения смены текущей учетно-отчетной парадигмы, просуществовавшей более столетия.

В поле научного дискурса все чаще начинают попадать проблемы, в основе которых лежит противоречие между степенью неопределенности и сложности возникающих задач и возможностями методологии и методического арсенала современной бухгалтерской науки. Наиболее заметными атрибутами этого процесса являются:

1) критическое переосмысление и признание неадекватности эксплуатировавшихся десятилетиями общепринятых методов бухгалтерского учета ординарных фактов хозяйственной жизни, спровоцированные

негативными последствиями решений, принятых на основе обобщающей эти факты бухгалтерской отчетности (так называемые бухгалтерские и аудиторские скандалы);

2) рост «рождаемости» новых видов фактов хозяйственной жизни (операции с криптовалютами, создание и использование новых финансовых инструментов, нематериальных активов и т.д.) и их агрессивная экспансия в национальные и международные экономические системы, не способные к объективному отражению данных фактов в «зеркала» своего информационного пространства в силу отсутствия научно обоснованной методологии, методического инструментария и соответствующих бухгалтерских стандартов;

3) обострение проблем герменевтики в предметном поле бухгалтерского учета, проявляющееся, прежде всего, в логических и смысловых разрывах, достаточно четко обозначившихся в настоящее время как в категориальном аппарате учетной науки, так и в «образцах» интерпретации экономического содержания однородных фактов хозяйственной жизни;

4) информационно-технологический прорыв в области принятия экономико-управленческих решений, определивший декларирование перехода к цифровой экономике и обозначивший проблему серьезного отставания возможностей традиционных для учета классификационных моделей от потребностей пользователей экономической информации;

5) постепенное смещение акцента в раскрытии информации о рыночных субъектах с бухгалтерской на корпоративную отчетность, в символическом пространстве которой все большую долю занимает не количественная, а качественная, вербальная информация, что позволяет выдвигать гипотезы о «перерождении» отчетности, о ее

* Авторы выражают благодарность и признательность кандидату экономических наук, доценту кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ» Яне Игоревне УСТИНОВОЙ за замечания и рекомендации, высказанные в процессе подготовки данной статьи.

использовании в совершенно новом качестве – как инструмента нейромаркетинга [2].

Этот перечень «аномальных» атрибутов, признаков текущего этапа жизненного цикла учетной парадигмы пополняется с завидной регулярностью, и, очевидно, следующий этап – выдвижение альтернатив – может развиваться по двум ключевым сценариям. Первый из таких сценариев, к сожалению, представляющийся наиболее вероятным и наименее продуктивным, исходя из исторических предпосылок, – это сценарий реактивного характера, предполагающий непрерывное формирование частных прецедентных решений в отношении единичных «аномалий», возникающих в бухгалтерском учете.

Что же касается второго – рефлексивного сценария, базирующегося на философском переосмыслении счетоводства и счетоведения, то именно такой сценарий, по нашему мнению, способен привести к появлению качественно нового варианта теоретической платформы современной бухгалтерии, способного со временем занять освобождающуюся нишу уходящей парадигмы бухгалтерского учета.

Однако определение контуров этого сценария должно опираться на результат оценки адекватности текущей позиции бухгалтерской науки в системе научных знаний, отражающей как ее первооснову – *materia prima*, так и характер, и силу ее связей с другими науками. Попытка такой оценки (и переоценки) в исторической ретроспективе наряду с полученными авторами результатами предлагаются к обсуждению в данной статье.

1. Социальная эстафета в феноменологии бухгалтерской практики XV–XVIII вв.

Анализ академических работ российских и зарубежных исследователей истории бухгалтерского учета, а также непосредственно литературного наследия бухгалтеров прошлого дает основания для выдвижения гипотезы о том, что опыт научного осмысления бухгалтерии берет свое начало лишь в четвертой четверти XIX в., а до

этого периода учетная традиция поддерживается и распространяется преимущественно в контексте так называемых социальных эстафет.

Теория социальных эстафет, разработанная авторитетным отечественным ученым, доктором философских наук, профессором М.А. Розовым, базируется на двух ключевых понятиях – социального куматоида и социальной программы (или эстафеты).

При этом под социальными куматоидами (греч. *κύμα* «волна») понимаются «...объекты, представляющие собой реализацию некоторой программы человеческого поведения на постоянно сменяющемся друг друга человеческом и предметном материале», а «...основной особенностью всех объектов этого типа является то, что они распространяются в некоторой социальной среде, приводя все новые и новые элементы этой среды в определенное движение, именуемое человеческой деятельностью или человеческим поведением» [3, с. 54]. Развивая свою теорию, профессор М.А. Розов полагал, «...что огромное количество социальных программ существуют на уровне непосредственно воспроизводимых образцов человеческого поведения и деятельности, на уровне социальных эстафет», которые являются элементарными социальными куматоидами, образующими в своей совокупности базовый и исторически исходный механизм памяти общества. По мнению отечественного философа, именно благодаря этому механизму, движущую силу которого составляют социальные эстафеты, общество постоянно воспроизводит себя, обеспечивая в историческом развитии человека закрепление и трансляцию первых трудовых навыков и технологий [3, с. 56].

В свете рассмотренных науковедческих понятий, через призму которых осуществляется демаркация способов простого (элементарного) и осмысленного (понимаемого, объясняемого субъектом) воспроизводства знаний, обращает на себя внимание тот факт, что печатная бухгалтерская литература с момента своего появления в конце XIV в. и вплоть до

последних десятилетий XIX в. практически не содержала объяснительных положений. Литературное наследие авторов этого периода представлено главным образом трудами, краткая характеристика которых приведена в *табл. 1*.

Как показывает анализ, авторы работ, определивших воспроизводство и географическую экспансию бухгалтерского дела, основанного на двойной записи, практически однозначно позиционировали учетную практику как область приложения математики (главным образом, арифметики), не предпринимая попыток научного осмысления, обобщения и объяснения бухгалтерских записей и расчетов через призму экономических и общественных отношений, а ограничиваясь лишь указаниями на необходимость умения «верно вычислять и быстро считать» и «ведения дел в должном порядке и как следует» [4, с. 6].

Данный вывод подтверждается и результатами исследований известного американского ученого А.Ч. Литтлтона, который в своей монографии «Структура теории бухгалтерского учета» определяет важнейший тренд бухгалтерского учета XV–XVI вв. как «...распространение методов итальянского счетоводства в среде собственников бизнеса по всей Европе», отмечая при этом, что аналогичное наблюдение применимо и к XVII–XVIII вв., в течение которых «...в учете происходили лишь небольшие изменения в части техники ведения книг, а в основном это был период географической экспансии, когда двойная запись проникла во множество стран...», «...бухгалтерский учет развивался весьма медленно» [5, с. 2–3].

Подчеркивая характер простого воспроизводства бухгалтерских компетенций во времена Елизаветы I, гибели Испанской Армады и завоевания Америки, А.Ч. Литтлтон выделяет два ключевых фактора распространения итальянской бухгалтерии:

- развитие печатного книгоиздания и просвещения: «...принципиальная заслуга в привнесении знания об итальянской

бухгалтерии в Западную Европу шестнадцатого века принадлежит просветителям, осуществившим трансляцию и адаптацию основных учетных идей, методов и подходов... печатные издания, вероятно, имели большее влияние в целом, поскольку одна книга доступна многим, и каждая книга ускоряет процесс образования каждого обучающегося...» [5, с. 3];

- трудовую межстрановую миграцию европейцев, сопровождавшуюся практическим обучением с последующей ретрансляцией полученных знаний и навыков: «...использованию итальянской бухгалтерии способствовали представители Западной Европы, служившие на торговых судах итальянских купцов и получившие первичные знания в области учета еще до возвращения на родину» [5, с. 4].

О воспроизводственном и преимущественно экстенсивном характере развития бухгалтерского учета в рассматриваемом периоде свидетельствует и британский бухгалтер, историограф и юрист Ф.У. Пиксли, обращающий в своих работах внимание на то, что в Англии первый радикальный шаг в сторону современного учета был сделан лишь в 1832 г., когда в рамках создания единой учетной системы (по случаю пересмотра военно-морских счетов) бухгалтерские книги, в которых детально отражались расходы военно-морского ведомства, были переписаны с привлечением аудиторов на основе системного плана счетов и принципа двойной записи [6, с. 5].

Таким образом, если отталкиваться от одной из немногих известных дефиниций теории бухгалтерского учета (счетной теории) профессора Н.С. Помазкова, определявшего ее как «...строй рассуждений, который в своей совокупности имеет целью объяснить, принципиально обосновать закон двойственности и вытекающий из него метод двойной записи» [7, с. 23], то вряд ли есть основания вообще говорить о существовании данной теории в анализируемом периоде. В отношении периода XV–XVIII вв. в принципе некорректно делать вывод ни о

возникновении, ни о развитии бухгалтерского учета как некой самостоятельной научной дисциплины, – представляется возможным признать лишь существование дескриптивной характеристики бухгалтерского дела, то есть, говоря языком науковедения, признать существование описательной, а отнюдь не объяснительной теории.

В подобных условиях, когда просветители в своих трудах обозначали связь бухгалтерии с единственной наукой – математикой, существовал единственный способ воспроизводства и трансферта учетных знаний – элементарная социальная эстафета, базирующаяся на пространственно-временной передаче определенного набора процедурных и расчетных аксиом в социальных системах «учитель – ученики». Представляется весьма вероятным, что одной из ключевых предпосылок столь длительной задержки в появлении объяснительных теорий бухгалтерского учета являлась сфокусированность счетоводства исключительно на обслуживании интересов собственника бизнеса и обеспечении его состоятельности, изначально заложенная в книгах первых «евангелистов» счетоводства и счетоведения.

Постепенное смещение этого фокуса в область внешней среды бизнеса, которое происходило в течение XIX в. под влиянием трансформации экономических и правовых отношений, во многом спровоцировало начало процесса выдвижения объяснительных теорий учета, одним из центральных аспектов которых было определение места бухгалтерской науки в общей системе координат научного знания.

2. Бухгалтерский учет в интерьере науки на рубеже XIX–XX вв.

XIX в. со всей очевидностью можно рассматривать как период постепенного перехода от описательных к объяснительным версиям теории бухгалтерского учета. При этом, однако, сложно согласиться с позицией профессора Н.С. Помазкова, квалифицировавшего в своей монографии [7] научные работы конца XVIII – первой

половины XIX в. как излагающие именно счетные *теории* (преимущественно персоналистические, или, иначе говоря, юридические). Внимательное изучение работ Э. Дегранжа (1795) [8] и И. Ванье (1840) [9], характеризуемых Н.С. Помазковым как труды по теории учета, не дает оснований для принятия его точки зрения: если бы эти издания были таковыми, у известного отечественного профессора, вероятно, не возникла бы необходимость столь скрупулезного их пересказа и выстраивания собственных герменевтических гипотез в отношении логики суждений и выводов их авторов.

Некоторые признаки и попытки объяснения природы бухгалтерского учета, действительно, можно обнаружить в книгах А. Шиббе и К.Г. Одерманна (1891) [10], Й. фон Ульмана (1904) [11] и Л.Р. Дикси (1921) [12], но, во-первых, упомянутые исследователи лишь робко пытались вкратить собственную аргументацию в избранные разделы классических представлений об учетной практике, во-вторых, эти работы относятся все же к рубежу XIX–XX вв., а, в-третьих, гораздо более отчетливым выглядит переход к объяснительным теориям учета в работах других ученых этого периода, в числе которых, в первую очередь, следует выделить Ч.Э. Спрага, Э.П. Леоте, И.Ф. Шера и В.Д. Белова. Именно эти ученые, по результатам исследований авторов данной статьи, во многом определили вектор развития классической бухгалтерской науки в XX–XXI вв., предложив альтернативные варианты видения теории учета в системе научного знания.

Чарльз Эзра Спраг – апологет правовой природы бухгалтерского учета

Одним из первых ученых, предпринявших попытку весьма нетривиального анализа научной природы бухгалтерии, был основоположник американской учетной культуры Ч.Э. Спраг (о его идеях можно подробно прочесть в [13]), который в течение двух десятков лет с 1880 по 1908 г. последовательно создавал философскую картину счетоведения. Начав свое

исследование с традиционного анализа математических начал бухгалтерского учета в работе «Алгебра счетов» [14], американский ученый завершил свою серию научных трудов оригинальной монографией «Философия счетов» [15], в которой выстроил систему аргументации экономических отношений, описываемых в координатах бухгалтерии, через призму правовой природы этих отношений. Приоритетный характер правовой природы фактов хозяйственной жизни в интерпретации Ч.Э. Спрага выражается в том, что он рассматривает в качестве элементов баланса и объектов учета не активы и пассивы в традиционном смысле, а права и обязательства как органически связанные балансом и двойной записью противоположности. При этом сами факты хозяйственной жизни рассматриваются им не с позиций их влияния на активы и пассивы, а с позиций обусловленной этими фактами трансформации прав и обязательств субъекта бизнеса: их возникновения, утраты и сущностного перерождения.

Характеризуя сущность активов, изначально Ч.Э. Спраг выделяет в их составе объекты двух видов – «вещи» (things) и «права» (rights), а затем постепенно переходит в русло авторской логики: от «вещей» – к «принадлежащим нам вещам» и – к «нашим владениям» (обладаемому нами), а от «прав» – к «принадлежащей нам дебиторской задолженности» и далее к «ожиданиям» (погашения этой задолженности). Оригинальность воззрений Ч.Э. Спрага заключается в том, что он считает первичной именно правовую, а не экономическую основу активов и приводящих к их движению фактов хозяйственной жизни: «Обладание вещью представляет собой не что иное, как право на ее использование и контроль над ней. Следовательно, все наши «вещи» могут рассматриваться как права владения ими. Мы рассматриваем деньги как вещь и как один из наиболее конкретных активов. Вместе с тем значительная доля денежных средств обычно размещена на банковских депозитах, которые представляют собой как права на получение денег по требованию, так и права на передачу этих прав требования лицу, готовому

акцептовать эти права вместо денежных средств... Таким образом, вещи сами по себе трансформируются в права, но справедливо и обратное: права могут превращаться в вещи. Права представляют собой «будущие вещи» ... Персональная дебиторская задолженность, которую мы отражаем в активах, базируется, главным образом, на продукции, которая была нашей до того, как мы ее продали. С моральной точки зрения мы ощущаем права на эту продукцию до того, как она оплачена покупателем. Мы доверяем потребителю, потому что он имеет права собственника на эту и другую продукцию, которой более чем достаточно для удовлетворения наших требований. Следовательно, все вещи, как имеющиеся в наличии, так и ожидаемые, охвачены в конечном счете правовым слоем... По существу, вся система активов и пассивов преобразуется в совокупность прав требования и обязательств по погашению долгов» [15, с. 39, 40].

Правовой природой объясняет Ч.Э. Спраг и сущность обязательств, раскрывая диапазон трактовок данной категории в координатах балансоведения: «В то время как активная сторона (баланса) содержит конкретные сущности, другая сторона имеет дело с распределением этих сущностей между субъектами, имеющими на них права, иначе говоря, лицами, обладающими правами требования активов... На языке алгебры мы можем сказать, что обязательства представляют собой отрицательные активы, и собственность определяется как алгебраическая сумма положительных и отрицательных активов. Другой способ выражения этой фазы заключается в рассмотрении обязательств как отложенного уменьшения активов... Как правовая категория обязательства представляют собой права третьих лиц, направленные против нас и нашей собственности, так же как наши активы есть права, направленные против собственности других субъектов...» [15, с. 43].

Категория собственности также рассматривается американским исследователем через призму правовой природы: «При наличии хоть каких-то

обязательств невозможно составить перечень вещей, отражающих собственность, так как обязательства могут быть погашены любыми активами по усмотрению собственника... В то же время как «права» собственность рассматриваться может. Если исходить из того, что активы квалифицируются как наши права против третьих лиц, а обязательства – как права третьих лиц против нас, то излишек наших прав – и есть собственность» [15, с. 46].

Таким образом, интерпретация правового фундамента в качестве основы квалификации фактов хозяйственной жизни является неотъемлемой чертой методологического подхода, обоснованного Ч.Э. Спрагом в серии фундаментальных научных трудов, начало которой было положено в конце XIX в., а завершение пришлось на первое десятилетие XX в.

Вместе с тем, нельзя не отметить, что правовые основания учета являются производными от общественных отношений, приобретающих форму социального консенсуса. Именно общественный договор, облакаемый в форму законодательных и нормативно-правовых актов, определяет систему институций, своеобразных норм поведения экономических субъектов в границах социума, создавая и закрепляя при этом культурную традицию отношений собственности, ограничения прав и правил их трансформации. В контексте теорий правопонимания правовая платформа экономических отношений представляет собой упорядоченную совокупность социальных норм, сформированную в результате достижения общественного согласия.

В свете данной логики целесообразно обратить внимание на то, что, позиционируя право как основу экономических отношений, регистрируемых в бухгалтерском учете и обобщаемых в отчетности, Ч.Э. Спраг, пусть и не вполне явно, но дал логический ориентир, указав на социальный бэкграунд бухгалтерии, исследование которого попало в сферу научных интересов многих современников и

последователей знаменитого американского ученого.

Эжен Пьер Леоте – бухгалтерская антропология и социология

Современник Ч.Э. Спрага, известнейший французский ученый-бухгалтер XIX–XX вв. Эжен Пьер Леоте был одним из первых исследователей, прямо обозначивших связь между бухгалтерским учетом и социальными науками. Сфокусированность его научных исследований на проблемах бухгалтерского образования, о которой самым детальным образом писал Жан-Ги Дего [16], по всей видимости, и привела ученого к выводу о том, что математика лишь представляет бухгалтерскому учету инструментарий, но не является смыслом его существования, его *causa essendi*.

Поиск причины бытия учета исходил из глубокой неудовлетворенности Э.П. Леоте состоянием французской бухгалтерии в третьей четверти XIX в.: «Одно поражает сегодня, что бухгалтерский учет занимает самое низкое положение в списке наук и менее других наук распространен – факт тем более удивительный, так как все в этом мире ведет каждого из нас к цифрам и счетам, и однозначно в наших интересах, особенно в нынешний век коммерции, иметь в конце концов элементарные представления об этой точной и реалистичной науке» [17, с. 47].

Профессор Ж.-Г. Дего, анализируя научное наследие Э.П. Леоте, дает в своей статье [16] подробную характеристику критики знаменитым ученым «ограниченности и тщетности псевдонаучных трактатов по бухгалтерскому учету», демонстрировавших, по его мнению, откровенное «...пренебрежение традициями, основанными на здравом смысле, которые сегодня назвали бы аналитическим методом, научной рациональностью, предшествующей современному дедуктивному методу, который должен присутствовать в эффективной работе...» [16, с. 280]. При этом профессор Ж.-Г. Дего исследует три ключевых работы своего соотечественника, посвященных главным образом идее развития учетной науки

посредством ее популяризации в образовательном пространстве, но совершенно незаслуженно обходит своим вниманием работу, раскрывающую собственно воззрения Э.П. Леоте на научные основания бухгалтерского учета – статью «Счетоводство как введение к социальным наукам», опубликованную на русском языке в нескольких номерах журнала «Счетоводство» в 1898 г. [18–24].

Необходимо отметить, что особый интерес к указанной статье обусловлен тем, что в ее тексте совершенно отчетливо видна живая работа мысли ученого, эволюция его научных позиций, не всегда плавная и укладывающаяся в рамки строгой логики, но со всей очевидностью демонстрирующая стремление Э.П. Леоте к постижению первоосновы бухгалтерской науки.

Французский ученый начинает цепь своих рассуждений с антропологического анализа эпохи неолита, подчеркивая, что причина возникновения учета обусловлена имманентным homo sapiens стремлением к упорядочению окружающего материального мира, усиливающимся по мере развития и усложнения экономических отношений. При этом Э.П. Леоте акцентирует внимание не только на том, что требования эволюционирующей экономики провоцировали прогресс в учетной технике, но и на том, что развитие счетоводства способствовало появлению новых форм отношений между примитивными субъектами экономики, в частности, появлению коммерческого кредита благодаря росту их взаимного доверия, базирующегося на новом качестве бухгалтерии.

Далее, обращаясь к эпохам возникновения первых государств и сопутствующему ему возникновению государственных расходов, Э.П. Леоте со свойственной ему экспрессией отмечает: «Можно ли предполагать хотя бы одно мгновение, что размер расходов, который вызвали все эти чудные [государственные] учреждения, завещанные нам стариною – не говоря уже о тех, которые остались похороненными и которые уничтожены временем или войнами – не были известны

тем, которые их воздвигали? При присутствии такого аристократического и математического гения, нужного для их воздвигания, будет ли логично предполагать, что такое, в сущности, простое искусство, как составление счетов, оставалось неизвестным? Греки и римляне, впрочем, оставили письменные памятники, из которых видно, что они имели государственное счетоводство, и что их купцы вели дневник их операций и счета их сделок. Эти традиции счетного порядка они унаследовали от финикийян, египтян и евреев, к которым, в свою очередь, они перешли из Индии, где они сохранились от первых людей» [18, с. 90]. Не вступая с французским ученым в полемику о траекториях пространственно-временной миграции бухгалтерской науки и практики, следует, тем не менее, подчеркнуть, что его гипотеза о влиянии степени упорядоченности общественного устройства и общественных отношений на востребованность бухгалтерского учета представляется весьма убедительной.

Присущие Э.П. Леоте критический взгляд и резкость суждений в отношении окружающей действительности проявляются и в оценках, которые он дает применению учета классическими капиталистами и рантье, и здесь социальная фактура бухгалтерии начинает просматриваться уже довольно отчетливо: «С социальной точки зрения, не обязан ли всякий, занимающийся какой-либо профессией, купец ли он или не купец, иметь у себя счетный порядок уже по той причине, что он постоянно находится в деловых сношениях с третьими лицами – клиентами, которые могут пострадать от отсутствия у него порядка?» [20, с. 138].

Кроме того, есть основания полагать, что и государственный, бюджетный учет во Франции, подвергаемый весьма острой критике со стороны Э.П. Леоте, и, казалось бы, не имеющий прямого отношения к информационному пространству рыночной экономики, тем не менее, используется им для аргументации социального характера бухгалтерии: «Государство, обязывающее купцов составлять годовые инвентари и балансы, само не имеет ни инвентаря, ни

баланса. Все его счетоводство заключается в записывании своих административных расходов и доходов, то есть в составлении бюджета, окончательный баланс которого нам ничего не разъясняет... И это все. В чем же заключается имущество Франции?.. Что стало с различными частями государственного актива? Не исчезли ли некоторые из них? Все это покрыто мраком неизвестности... Платящему подати неизвестно то, что он должен бы знать; он может видеть только ежегодную сумму расходов, внесенных в бюджет. Все остальное остается для него книгой с семью печатями» [20, с. 138–140].

Совершенно очевидно, что в цитируемых, причем далеко не полно, сентенциях французского ученого несложно усмотреть акцент на социальную ответственность государства: Э.П. Леоте говорит ни о чем ином, как о необходимости формирования системы подотчетности государства перед налогоплательщиками. Не сложно заметить, что данный тезис отражает важнейшую социальную составляющую отношений генератора и потребителей бухгалтерской информации.

Не обходит вниманием Э.П. Леоте и главную идею всей своей жизни – идею о важности создания и развития системы бухгалтерского просвещения. При этом, в отличие от своих ранних работ, в рассматриваемой статье он с удовлетворением констатирует факт открытия во Франции сети коммерческих училищ и создание национальной системы специальной аттестации счетоводов и бухгалтеров, базирующейся на особых образовательных программах. Однако, признавая значительный позитивный сдвиг в этой области, французский ученый обозначает следующий важный шаг, который необходимо реализовать – создание профессионального бухгалтерского сообщества (Палаты счетоводов) как института саморегулирования профессии и коммуникации с пользователями бухгалтерской отчетности. Рассуждения Э.П. Леоте о форме, содержании, особенностях и перспективах развития бухгалтерского образования и саморегулирования закономерно возвращают

нас к рассмотренной ранее теории социальных эстафет профессора М.А. Розова, но в данном случае речь, совершенно очевидно, идет уже не об элементарных социальных эстафетах рефлекторного воспроизведения учетных навыков, а об эстафетах осмысленного трансферта объяснительных теорий и обусловленных этими теориями учетных техник.

В пользу справедливости данного вывода свидетельствует и заключительная часть анализируемой статьи, в которой Э.П. Леоте, намного опережая свое время, впервые поднимает пласт серьезных проблем развития теории и практики бухгалтерского учета, рассматривая эти проблемы через призму социальной функции счетоводства: «Счетный порядок, частный и государственный – необходимое основание социального порядка; общество может процветать, прогрессировать и достигнуть лучшего будущего только путем порядка, и пока этот вопрос не будет улажен, истина, справедливость, правосудие останутся лишь словами...» [21, с. 274]. Отталкиваясь от этого тезиса, французский ученый одним из первых в XIX в., подобно провидцу, обращает внимание на проблему, которой суждено стать, пожалуй, самой тяжелой болезнью бухгалтерского учета двух последующих столетий, – проблему обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности: «Что касается... счетного порядка... коммерческого, то надо уничтожить в корне возможность обманывать путем счетов, инвентарей и балансов. Не может быть более терпимо, чтоб под прикрытием закона могли безнаказанно и беспрепятственно подделывать цифры и фальсифицировать балансы» [21, с. 275].

Именно в обеспечении достоверности бухгалтерской отчетности Э.П. Леоте видит решение «вопроса защиты общественных интересов», апеллируя к научным работам двух своих сограждан и современников: «Трактату о гражданских и коммерческих обществах» юриста О. Вавассера [25] и статье «Французские сбережения и их влияние на Банк Франции и французские банки» экономиста и статистика А. Неймарка [26].

Интересно, что Э.П. Леоте, известный своим острым критическим, порой весьма маргинальным, отношением к научным исследованиям коллег, полностью разделяет позиции О. Вавассера и А. Неймарка, практически не комментируя, а лишь обильно цитируя их суждения в своей статье. В этой связи целесообразно остановиться на некоторых ключевых положениях, изложенных в работах французских ученых, поскольку практически все эти положения либо вообще были сформулированы впервые, либо впервые в явном виде раскрывали существенные аспекты социальной дисфункции бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

В частности, О. Вавассер выражает сомнение в стремлении коммерческих организаций раскрывать заинтересованным лицам информацию об истинном финансовом положении дел: «Думают ли, что финансовые общества, например, которые, по-видимому, имеют намерения посвятить публику в положение дела обнародованием ежемесячных балансов, на самом деле делают известным их действительное состояние, представляют точный размер их кредита, показывают верную ценность их акций или облигаций?» [25, с. 17].

Не обходит своим вниманием французский юрист и вторую сторону коммуникации, возникающей в социуме вокруг бухгалтерской отчетности, – ее пользователей, поднимая проблему их квалификации в части компетенций в области интерпретации представленных в отчетности данных: «Кто в состоянии настолько ясно читать эти балансы, чтобы решиться взять их для руководства в своих расчетах, как критерий своих действий? Наряду с тем, что написано, остается еще то, что следует читать между строками; даже наиболее опытный глаз не может прочесть этих букв, начертанных секретными чернилами, если он не обладает тайной их проявления, и только посвященные, то есть те, которые имеют самые книги в подкрепление к балансу, способны понять смысл написанного» [25, с. 19].

Кроме того, О. Вавассер обращает внимание на серьезные недостатки бухгалтерской отчетности, в частности, на ее неполноту, создающую широкие возможности для манипулирования финансовой информацией, и как следствие, – для манипулирования экономическим поведением обычных членов общества и даже квалифицированных пользователей отчетности: «Напрасно вы будете читать в балансе обыкновенные названия: *ценности портфеля, разные долги, операции в долг, счета переходящих, возвратных сумм и т.д.* Они, без сомнения, имеют известное определенное значение, но вы всегда с себя с беспокойством спрашиваете: каковы эти ценности портфеля? Оценены ли бумаги выше или ниже своей цены? И эта цена, выше или ниже она биржевой цены? Долги, верны ли они, сомнительны ли или безнадежны? Долевые финансовые операции завершены или еще не закончены? Фигурируют ли они в балансе в качестве затраченного капитала или прибылей, еще не реализованных?... Одним словом, нет ли в оценке инвентаря, синтезом которого является баланс, случайных, противозаконных и произвольных увеличений, фальсифицирующих результаты и, под видом верного баланса, показывающих состояние преуспевания вместо убытков и даже полной несостоятельности» [21, с. 274–275].

Завершая изложение своей позиции, О. Вавассер поднимает проблему определения приемлемого уровня либерализации бухгалтерского учета, актуальность которой к XXI в. не только не снизилась, но напротив, многократно возросла, и Э.П. Леоте не просто разделяет озабоченность своего коллеги данной проблемой, а возводит ее в разряд одной из главных задач, решение которой лежит в плоскости научного исследования и общественной дискуссии. «Не только публика не может этого [истинного положения дел] знать, – пишет О. Вавассер, – но, что еще удивительнее, то же неведение царствует также среди заинтересованных лиц, слишком расположенных к тому, чтобы строить себе иллюзии, слепо и бессознательно смотрящих на вещи сквозь призму своих желаний.

Не следует удивляться всему этому, ибо для составления инвентаря и баланса *не существует определенных правил*, и каждое Общество... имеет на то свои собственные правила; кажется, будто случай и произвол один ими управляет, доводя, таким образом, до сокрытия убытков или преувеличения прибылей» [25].

К аналогичным по существу выводам приходит в своей работе А. Неймарк, очерчивая на основании проведенных исследований проблему обеспечения достоверности информации, раскрываемой в бухгалтерских балансах банков: «Надо света и много света в балансах, которые составляют единственный документ, предоставленный в распоряжение публики для разъяснения себе положения предприятия, и если торговые обычаи недостаточны, то закон должен победить сопротивление. Составление баланса работа ответственная; все администраторы, члены ревизионных комиссий, бухгалтеры должны обращать на баланс особенное внимание. Все солидные общества преимущественно в этом заинтересованы, так как те из них заслужат наибольшее доверие, положение которых наиболее ясно будет показано в балансах» [21, с. 275].

Завершая очертание общего контура своей позиции и еще раз подчеркивая солидарность с точками зрения О. Вавассера и А. Неймарка, Э.П. Леоте аргументирует необходимость глубокого научного обоснования сбалансированности административного, общественно-профессионального и самостоятельного (субъекто-центричного) регулирования бухгалтерского учета, в первую очередь, для обеспечения защиты общественных интересов и стабильности национальной экономической системы.

Василий Дмитриевич Белов – картограф бухгалтерского учета

Василий Дмитриевич Белов, безусловно, относится к плеяде ярчайших ученых-бухгалтеров рубежа XIX–XX вв. и, без сомнения, занимает совершенно особенное место в ряду отечественных исследователей. Биография В.Д. Белова, исчерпывающе

охарактеризованная в работе д.э.н., профессора В.Я. Соколова [27], поражает многогранностью натуры, небывалой гражданской и профессиональной активностью, а также глубиной и широтой горизонта мысли замечательного русского ученого, экономиста-практика и общественного деятеля. Однако, с точки зрения настоящего исследования, первостепенный интерес представляет именно научное наследие В.Д. Белова, сохраненное для потомков архивами журнала «Счетоводство», и, в первую очередь, обращает на себя внимание та часть этого наследия, которая представлена серией статей, посвященных науковедческому анализу бухгалтерского учета. В числе таких статей особо значимы три работы, в концентрированной форме раскрывающие магистральные направления интерпретации бухгалтерского учета как науки:

- 1) «Бухгалтерия и математика» [28];
- 2) «Бухгалтерия и логика» [29, 30];
- 3) «Бухгалтерия в ряду других знаний» [31–34].

Исследование публикационной активности отечественных специалистов в области бухгалтерского учета в конце XIX – начале XX в. дает веские основания считать В.Д. Белова абсолютным пионером как в постановке, так и в решении задач позиционирования бухгалтерии в системе координат научного знания и описания архитектоники собственно бухгалтерской науки. Следует отметить, что эти задачи были поставлены русским бухгалтером практически за три десятка лет до «официального» возникновения науковедения как признанной отрасли философии науки, и в особенности, поражает тот факт, что эти задачи по прошествии более чем ста лет не утратили своей актуальности и не обрели более внятных, логически выстроенных и обоснованных, чем предлагал В.Д. Белов, решений. Не будет преувеличением сказать, что отечественный ученый сформулировал первую целостную концепцию, создал своеобразную картину «бухгалтерского мира»,

органично встроив учет в систему научного знания.

Принимая во внимание непреходящую актуальность поднятых В.Д. Беловым проблем и нетривиальность его взглядов, целесообразно подробнее остановиться на их анализе, интерпретации и обобщении в русле задач настоящей статьи.

Во всех работах В.Д. Белова, датированных 1891 г., российский ученый декларирует единственную сверхзадачу: «Моя цель проста и определена; я желаю лишь выяснить значение бухгалтерии как знания, вывести ее из того темного угла, в который она так давно запрятана неблагоприятно сложившимися для нее обстоятельствами. Я уверен, что стоит только достигнуть этого, стоит только найти этому знанию хоть самое скромное место в ряду других знаний, – бухгалтерией будут заниматься совсем иначе, нежели как занимаются ею теперь; ей будет почет и уважение, интерес и внимание, без которых не может двигаться вперед ни одна наука» [31, с. 3].

Анализируя рассуждения В.Д. Белова, несложно прийти к выводу о том, что первый шаг к достижению поставленной цели он увязывает с решением следующих задач:

- 1) определение цели и оценка значимости бухгалтерского знания с позиций науки;
- 2) идентификация наук, с которыми у бухгалтерии существуют наиболее тесные связи, описание характера этих связей и иерархии областей знания, связываемых бухгалтерским учетом;
- 3) поиск в содержании бухгалтерии корневого классификационного признака для ее аргументированного позиционирования в традиционной системе классификации наук.

Очевидно, что перечисленные задачи взаимосвязаны, однако, логика их взаимосвязи допускает различные варианты последовательности их решения, о чем свидетельствует весь зарубежный и отечественный опыт науковедческого анализа

бухгалтерского учета. В данном случае не является исключением и исследовательская практика В.Д. Белова, который пытался решить все три задачи параллельно, публикуя промежуточные результаты своих рассуждений вперемежку, в разных номерах журнала «Счетоводство», по-видимому, по мере их «вызревания».

Тем не менее, сегодня представляется возможным и целесообразным аккумулировать позиции первого «чистого теоретика бухгалтерского учета» вокруг каждой из поставленных им задач, систематизировать аргументы, на которых базируются эти позиции, и предпринять попытку оценки влияния идей В.Д. Белова на развитие бухгалтерской науки в XX в.

Анализ исследуемых статей В.Д. Белова, несмотря на хронологию их публикации, все же приводит к выводу о том, что статья «Бухгалтерия в ряду других знаний» [31–34] является завершающей, а не стартовой в этой триаде, поскольку в данной статье автор активно использует аргументацию и суждения, сформулированные в работах, посвященных связям бухгалтерского учета с логикой [29, 30] и математикой [28]. Таким образом, результаты анализа междисциплинарных связей бухгалтерии подкрепляют решение ключевой задачи исследователя – идентификации цели бухгалтерского учета как науки и практики.

Рассматривая отношения бухгалтерии и математики и полемизируя при этом с одним из своих замечательных современников – Н.И. Поповым – считавшим бухгалтерский учет отраслью математики (а точнее, видом математического анализа), В.Д. Белов твердо стоит на позициях существования математической основы счетоведения и счетоводства, в качестве которой выступает «математический принцип равенства...», лежащий «...в основании самого [бухгалтерского] знания...» и создающий «...строгую систему знания» [28, с. 212]. Обобщая различные виды балансовых равенств как одного из проявлений указанного принципа, В.Д. Белов отмечает: «Отнимите от

этого знания основной его принцип – и вся система рухнет; строгий порядок меняется хаосом, задачи бухгалтерии становятся неосуществимыми» [28, с. 212]. Таким образом, отечественный ученый считает математику не просто утилитарным инструментом бухгалтерии, но единственным способом реализации принципа двойственности, дуализма фактов хозяйственной жизни и балансового разложения капитала.

Продолжая поиски места бухгалтерии на карте науки, В.Д. Белов отталкивается от аксиомы о том, что любой науке, науке как феномену, имманентны и органически присущи логические основания: «Логика – неизменная спутница всякого знания; ее законам подчинена всякая наука. В чем бы ни проявлялось мышление, какой бы научный предмет ни подлежал суждению, везде и всегда индуктивный и дедуктивный методы мышления составляют единственные пути, которыми оно доходит до знания» [29, с. 248]. При этом, однако, российский ученый выделяет ряд существенных особенностей бухгалтерской науки, определяющих специфику преломления и приложения логики в контурах бухгалтерского знания.

Во-первых, по мнению В.Д. Белова, базовый понятийный аппарат бухгалтерии как философской и социальной науки состоит преимущественно из отвлеченных понятий, допускающих одновременное существование конкурирующих альтернативных интерпретаций, динамичное изменение признанной доминирующей интерпретации, объективное добавление и редукцию ключевых признаков понятия.

Во-вторых, отличительной особенностью приложения логики в бухгалтерском учете В.Д. Белов считает то, что в естественных и математических науках логика «...имеет дело с точными понятиями или аксиомами и служит... лишь со стороны взаимного определения отношений между этими готовыми понятиями, то... в бухгалтерии она, наоборот, руководит образованием самих понятий» [29, с. 249].

Третье, весьма интересное и дискуссионное, утверждение отечественного ученого заключается в том, что в контурах бухгалтерского учета возможно «орудовать исключительно дедуктивным путем», поскольку «бухгалтерское знание зиждется на строгом законе двойного счета», который представляет собой «...последнее слово, наивысшее обобщение, обнимающее все бухгалтерское знание» [29, с. 249].

В-четвертых, российский исследователь практически отождествляет сущность бухгалтерского учета с классификацией счетов, интерпретируя классификацию как «...дробление понятий большего объема на понятия меньшего объема, понятий родовых на понятия видовые» при условии, что совокупность понятий меньшего объема совпадает с понятием большего объема и не содержит в себе чего-либо, не содержащегося в понятии большего объема [29, с. 249]. При этом В.Д. Белов отмечает, что «...классификация, в сущности, составляет все содержание логики» [30, с. 296].

В-пятых, обращает на себя внимание та скрупулезность, с которой В.Д. Белов анализирует проблему поиска классификационных оснований, признаков классификации счетов в бухгалтерии. Следует отметить, что данный аспект до настоящего времени не приобрел надлежащей ясности. Более того, в научных кругах не прекращаются острые дискуссии о методологии выбора таких оснований, причем маятник дискуссий колеблется от маргинальных эвристико-интуитивных воззрений на проблему до предложения достаточно сложных математических моделей классификации. Что же касается позиции В.Д. Белова, то она представляется весьма обоснованной и непротиворечивой.

1. Говоря о выборе классификационного признака, ученый исходит из того, что качество разрабатываемой классификационной системы в первую очередь определяется тем, «...насколько общ такой признак, сколько он захватывает в себя других признаков; на языке логики

это значит, насколько такой признак даст возможности *сделать возможно большее число общих утверждений или выводов*» [30, с. 297].

2. В.Д. Белов подчеркивает необходимость и исключительность использования в бухгалтерском учете так называемой научной (или естественной) классификации, то есть классификации, «...основанной на существенных признаках, заключающихся в самой природе вещей» [30, с. 297], критикуя произвольный (искусственный) подход к выбору классификационного основания.
3. Полагая, что природа бухгалтерского учета заключена в его предмете – изменениях, происходящих в капитале при его обращении, – В.Д. Белов выделяет в этом предмете три ключевых составляющих (собственно капитал, обращение капитала и изменение капитала), каждая из которых представляет собой основание для выделения самостоятельной категории счетов, исходя из следующей логической связи: капитал – имущественные счета, обращение капитала – личные счета, изменение капитала – операционные счета.
4. Дальнейшее развитие, углубление классификации счетов отечественный теоретик бухгалтерии предлагает осуществлять в русле аналогичного подхода, выделяя признаки видовой классификации, исходя из природы родовой категории или понятия.

Обобщая рассуждения отечественного бухгалтера-мыслителя о связях бухгалтерского учета и логики, целесообразно остановиться на некоторых важных, с позиций настоящего исследования, аспектах.

Первый из этих аспектов касается небесспорного утверждения В.Д. Белова о доминировании в бухгалтерском учете дедуктивных методов логики: все примеры и ситуации, приводимые ученым в качестве иллюстрации и аргументации данного утверждения, позволяют говорить скорее об абдуктивной логике, лежащей в основании бухгалтерской науки. Однако данный

недостаток вполне объективен, поскольку в период подготовки исследуемых публикаций абдукция еще не была признана одним из элементарных видов логических рассуждений: в понятийный аппарат логики абдукция как познавательная процедура выдвижения гипотез и теорий будет введена лишь в 1901 г. американским философом Ч.С. Пирсом, который, утверждая в своих работах, что абдукция – единственный способ порождения нового знания, писал: «Абдукция представляет процесс формирования объяснительной гипотезы. Она – единственная логическая операция, с помощью которой вводится новая идея; ибо индукция только определяет истинностное значение гипотезы, а дедукция используется для вывода из нее необходимых следствий. Дедукция доказывает, что нечто должно быть, индукция обосновывает, что это нечто действительно существует и действует; абдукция предполагает, что данное нечто может иметь место» [35, с. 167].

Второй аспект, затрагивающий вопросы классификации как приложения логики к решению проблем бухгалтерского учета, представляется не менее важным, поскольку при его раскрытии В.Д. Белов обращается к учетной практике в различных сферах экономической деятельности и тем самым задает вектор исследования процессов принятия решений создателями и пользователями отчетной информации, открывает новое «окно возможностей» для изучения мотивов выбора и реализации бухгалтером учетной политики и влияния отчетности как результата ее применения на линию делового поведения потенциального или актуального контрагента (инвестора, кредитора, акционера, поставщика, заказчика и т.д.) компании.

Таким образом, указанные аспекты выделяются среди многочисленных важных положений и выводов, сформулированных в работах В.Д. Белова, откровенной ориентацией на развитие исследований в плоскости социально-гуманитарной науки, которая лишь в 1960-е гг. оформится в относительно самостоятельные области

знаний, позднее получившие названия «поведенческой экономики», «экономической психологии», «когнитивной психологии» и т.д. Заданный В.Д. Беловым, пусть и недостаточно явно, пунктирно, ориентир дает основания судить о предсказательной силе его исследований, в которых просматриваются истоки концепции профессионального суждения и теории принятия решений в условиях неопределенности, которые попадут в фокус внимания ученых и получат развитие в работах нобелевских лауреатов только в конце XX – начале XXI вв.

Третий аспект представляет собой, в некотором смысле, побочный продукт исследования, проводимого авторами настоящей статьи, однако он также весьма важен и интересен. Дело в том, что сравнение некоторых положений работ В.Д. Белова, датированных 1891 г., с базовыми тезисами «Философии счетов» Ч.Э. Спрага, опубликованной в 1907–1908 гг. не могут не вызывать аналогий. В первую очередь это касается рассуждений Ч.Э. Спрага об основаниях создания формы и проектирования конструкции счетов: «Слово «счет», используемое в самом широком и свободном смысле, означает не просто повествование, или изложение фактов, но несет в себе некое системное и организующее начало. Хаотичная история, рассказанная в форме сплетни, не может быть счетом, потому что это несистемно. Счет должен быть системным изложением фактов; но это не все, – он должен приводить к определенному итогу, указывать на некоторое заключение. В отличие от простого изложения счет предназначен для того, чтобы получить некоторый вывод, доказать или опровергнуть некоторое суждение, и его части, факты, из которых состоит счет, должны касаться этого вывода, свидетельствовать в его пользу или выступать против него» [15, с. 1]. В статье В.Д. Белова «Бухгалтерия в ряду других знаний» несложно найти весьма близкий по смыслу тезис: «Всякая дедукция стремится к выводу, как к конечному результату. Таким выводом является в математике искомая величина, в

логике – заключение. Бухгалтерское знание, как мы неоднократно замечали, представляет также дедукцию, а потому также стремится к выводу. Вывод этот называется счетом баланса. Этот счет господствует над всеми другими счетами; он сводит их в одну стройную систему и резко отличается от всех других счетов признаком, ему одному свойственным: он закрывается не разностью дебета и кредита, как закрываются все другие счета, а величиной сторонней, приходящей извне, но которая оказывается тождественной разности дебета и кредита баланса, или актива и пассива» [33, с. 35].

Две приведенные цитаты – далеко не единственный случай смысловой близости научных работ исследователей, разделенных пятнадцатью годами во времени, Атлантическим океаном – в географическом, и языковым барьером – в смысловом, содержательном пространстве. Впрочем, гипотеза о том, что Ч.Э. Спраг вполне мог отталкиваться в своих работах от идей В.Д. Белова, безусловно, требующая тщательной проверки, имеет право на существование, если принять во внимание тот факт, что американский ученый-бухгалтер был полиглотом и в совершенстве владел шестнадцатью языками, включая русский. Что же касается отсутствия в «Философии счетов» отсылок к работам В.Д. Белова, маловероятно, чтобы это свидетельствовало об увлечении Ч.Э. Спрага «некорректными заимствованиями»: вплоть до середины XX в. в американском книгоиздании отсутствовала традиция публикации библиографических списков источников, использованных авторами; имели место лишь крайне редкие и, как правило, весьма небрежно оформленные постраничные сноски.

3. Судьбы идей первых теоретиков учета в новейшей истории: идеи-фавориты и идеи-аутсайдеры (вместо заключения)

Идеи первых теоретиков бухгалтерского учета, список которых, безусловно, не ограничивается именами, упомянутыми в предшествующей части статьи, сформировали колоссальный задел для исследователей

XX–XXI вв. Однако, далеко не все из намеченных пионерами магистральных направлений развития бухгалтерской науки обрели статус исследовательских мейнстримов и воплотились в оформившиеся концептуальные построения, что, как представляется, во многом определило наблюдаемую сегодня стагнацию научной мысли и укрепление убежденности ученых и практиков в наличии некоторого набора «вечных», в принципе не решаемых, проблем бухгалтерии.

Наиболее благоприятными, как показывает история XX в., оказались перспективы развития утилитарного математического направления в бухгалтерском учете.

1. В первой четверти столетия огромное внимание было уделено математическому моделированию балансового равенства с использованием широкого спектра уравнений, авторство которых принадлежит И.Ф. Шеру, А.П. Рудановскому, Н.А. Кипарисову, Э.П. Леоте и А. Гильбо, а также множеству других зарубежных и отечественных ученых (порой возникает ощущение, что каждый из бухгалтеров этого периода считал своим долгом оставить потомкам собственное, уникальное балансовое уравнение).
2. Во второй четверти XX в. интерес к математической стороне бухгалтерского учета не угасает, но его фокус смещается в область статистики: уже к середине столетия американский профессор А.Ч. Литтлтон выстраивает достаточно убедительную аргументацию и дает практически исчерпывающую характеристику связям бухгалтерии и статистики (однако все же следует отметить, что делает это А.Ч. Литтлтон с акцентом исключительно на математический аппарат, а не на методологию статистики).
3. Во второй половине прошлого столетия математическое направление в учете по объективным причинам проходит через точку бифуркации, разветвляясь на траектории, связанные с исследованием операций в экономике, аналитическими, прогнозными и оценочными процедурами,

в результате чего возникает целая отрасль количественного анализа бухгалтерской информации, весьма неоднородная по своей природе, состоящая из множества конкурирующих научных школ, до настоящего времени отстаивающих свое право на доминанту.

Не менее позитивно развивалось в новейшей истории и правовое направление бухгалтерской науки, истоки которого лежат в работах Ч.Э. Спрага. Об успешности этого направления свидетельствует, в частности, признание во многих национальных научных школах такой обособленной отрасли, как бухгалтерское право. Во многом под воздействием юридических течений сформировались системы национальных и международных стандартов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита, и правовые научные институты продолжают оказывать на их развитие существенное влияние.

Серьезный рывок произошел и в развитии экономико-управленческого направления бухгалтерии, берущего свое начало в работах И.Ф. Шера [36], считавшего «науку о хозяйстве» одной из базовых основ учета. Интеграция традиционной бухгалтерии с бурно развивавшимися в XX в. научными школами операционного менеджмента привели к формированию так называемого управленческого учета, в рамках которого культивировалась совершенно новая методология учета затрат и создавался методический инструментальный калькулирования себестоимости, обладавший свойством адаптивности, то есть учитывавший особенности организации и функционирования производственных систем, а также отраслевую и технологическую специфику производственных процессов.

На фоне позитивных трендов в развитии математического, юридического и экономического направлений, социально-гуманитарная составляющая бухгалтерского учета, начиная с 1930-х гг., находилась в глубочайшем «анабиозе», робкие и редкие попытки выхода из которого начались лишь в самом конце ушедшего столетия.

Пожалуй, единственной научной школой, которая унаследовала, ассимилировала и активно развивала идеи теоретиков XIX в., опиравшиеся на связи бухгалтерии с философией, логикой и социальными науками, была голландская школа бухгалтерского учета, апогеем жизненного цикла которой (1926–1933 гг.) стала теория вдохновенного доверия профессора Т. Лимперга-младшего [37–38]. Согласно ключевым положениям данной теории, бухгалтер и аудитор, реализуя свои профессиональные функции, выполняют миссию доверенных лиц общества, призванных обеспечивать достоверность экономической информации и тем самым ограждать общество от информационного риска в принятии решений. Бухгалтер и аудитор в теории Лимперга – конфиденциальные агенты социума, облеченные его доверием, доверием, с которым неразрывно связаны высокий социальный статус носителя профессии и возможность получения им стабильного и достаточно высокого дохода. Однако наиболее важным положением данной теории является модель отношений генераторов (бухгалтеров), верификаторов (аудиторов) и пользователей (членов общества и общественных групп) экономической информации, возникающих и развивающихся по поводу ее достоверности. Эта модель отношений, с точки зрения Т. Лимперга, способна стать действенным ограждением общества от социально-экономических катастроф и потрясений, при соблюдении одного важного условия – обеспечения заинтересованности, вовлеченности каждого из участников отношений в жизнь всех других сторон.

Исходя из этого условия, обязательным элементом профессий бухгалтера и аудитора, опирающимся на их профессиональную культуру и этику, должно стать непрерывное исследование информационных потребностей общественных групп и институтов, а также процессов и критериев принятия этими акторами решений на основе отчетной бухгалтерской информации. Игнорирование этого требования не позволяет адекватно реализовать в учете и аудите принцип существенности, а соответственно, создает

практически непреодолимые препятствия для реализации концепции достоверного и добросовестного взгляда (*true and fair view*).

Вместе с тем рассматриваемое условие накладывает и на социальные группы дополнительные обязательства, исполнение которых предполагает инициативное изучение этими группами особенностей бухгалтерского учета и аудита, и, самое главное – изучение системы ограничений (экономических, временных, методических и др.), в рамках которых осуществляется профессиональная деятельность бухгалтера и аудитора.

Таким образом, по замыслу Т. Лимперга, это встречное взаимное познавательное движение всех заинтересованных групп, с одной стороны, позволит сформировать у социума адекватное доверие к бухгалтерскому учету и аудиту и оградит общество от неоправданно завышенных ожиданий, а с другой – это даст возможность бухгалтеру и аудитору формировать максимально достоверную и полную информацию, востребованную общественными группами и не вводящую пользователей в заблуждение.

В случае, когда рассматриваемое базовое условие не выполняется хотя бы одной из заинтересованных сторон, сбалансированность отношений нарушается, и возникает так называемый «разрыв ожиданий» (*expectations gap*), невольным свидетелем которого, к сожалению, человечество является практически постоянно.

Одну из важнейших причин такой ситуации авторы настоящей статьи усматривают в «ампутации» социальной основы бухгалтерии, искусственном отрыве бухгалтерской науки от ее антропологического и социального «тела», в конечном итоге, в отрыве теории бухгалтерского учета от человека: ученого, носителя профессии и пользователя ее результатов. Именно эта причина, не позволившая в двадцатом веке сформировать плодородную почву для развития социально-гуманитарного направления в бухгалтерской науке, лежит в корне того, что сегодня, по прошествии более чем столетия, читая работы Э.П. Леоте, В.Д. Белова и других ученых, не

покидает ощущение, что писали они отнюдь не о проблемах XIX в., а о животрепещущих проблемах сегодняшнего дня, о проблемах III тысячелетия н.э.

К сожалению, «тирания истины», апологеты которой с завидным упорством пытаются низвести бухгалтерскую науку на уровень ремесла, явление весьма жизнестойкое, причем в первую очередь, как это ни парадоксально, именно в силу своей социальной природы. Но, к счастью, как показывает история, даже у этого феномена есть свой конечный жизненный цикл, и переживаемый бухгалтерским учетом в настоящее время период накопления

аномалий, речь о котором шла во введении к данной статье, позволяет прогнозировать уже в самом ближайшем будущем зарождение альтернативных теорий, концепций и идей, претендующих на статус новой учетной парадигмы. И совершенно нельзя исключать, что зарождающаяся сегодня новая учетная парадигма в качестве своего фундамента будет опираться именно на человека – человека, изучающего бухгалтерский учет, человека, занимающегося учетной практикой, человека, во имя и в интересах которого бухгалтерия формирует и раскрывает информацию об окружающей его экономической действительности.

Таблица 1

Краткая характеристика литературного наследия ученых-бухгалтеров XV–XVIII вв.

Table 1

Brief description of the literary heritage of accounting scholars, 15–17th centuries

№ п/п	Автор (рус. яз.)	Название (рус. яз.)	География издания	Год первого издания	Библиографическое описание (язык оригинала)	Комментарий
1	Лука Пачоли	Трактат о счетах и записях	Италия	1494	Fra Luca Bartolomeo de Pacioli. Tractatus de computis et scripturis, 1494	Книга францисканского монаха Луки Пачоли признана первым печатным изданием по технике бухгалтерского учета, основанного на принципе двойной записи
2	Хью Олдкасл	Прибыльный трактат	Англия	1543	Hugh Oldcastle. A Profitable Treatyse, 1543	Авторство принадлежит лондонскому драпировщику и учителю бухгалтерии и арифметики. Ни одного экземпляра книги не сохранилось, она известна по репринту Джона Меллиса от 1588 г. (см. п. 6, табл. 1), заимствовавшего часть текста. По всей видимости, представляла собой адаптированный перевод Трактата о счетах и записях (п. 1, табл. 1)
3	Ян Импин Кристоффель	Выдающаяся и отличная работа, выражающая и заявляющая способ и форму ведения книг счетов и записей, весьма целесообразная и важная для всех купцов, покупателей, аудиторов, нотариусов и прочих. Переведена с большой тщательностью с итальянского на голландский, с голландского на французский, и наконец с французского на английский	Голландия	1547	Jan Ympyn Christoffels. A notable and very excellent woorke / expressing and declaring the manner and forme how to kepe a boke of accoptes or reconynges, verie expedient and necessary to all Marchantes, Receiuers, Auditors, Notaries, and all other. Translated with great diligence out of the Italian tongue into Dutch and out of Dutch into French, and now out of French into English, 1547	Авторство принадлежит голландскому ученому, сферой научных интересов которого были естественные науки. По некоторым оценкам, книга представляет собой модифицированную интерпретацию Трактата о счетах и записях. Примечательно, что в России работа Яна Импина была издана под названием «Ключ коммерции» в 1783 г., на 110 лет раньше Трактата Луки Пачоли (п. 1, табл. 1)
4	Валентин Меннхер фон Кемптен	Практическое руководство по результативному ведению счетов в итальянской манере	Франция	1550	Valentin Mennher von Kempten. Practicque brifue pour tenir livres de compte a la guise et maniere Italiana. Amberes, 1550	В этих изданиях в примерах журнальных записей впервые употребляются понятия «debit» и «credit»

5	Джеймс Пил	Способ и форма идеального ведения записей	Англия	1553	James Peele. The maner and fourme how to kepe a perfect reconyng, 1553	
6	Джон Меллис	Краткое руководство и способ ведения книг счетов по принципу дебитора и кредитора	Англия	1588	John Mellis. A briefe instruction and maner how to keepe bookes of Accompts after the order of Debitor and Creditor, 1588	Книга представляет собой компиляцию адаптированных переводов Трактата о счетах и записях (п. 1, табл. 1) и Прибыльного трактата (п. 2, табл. 1). При этом автор-составитель исключил разделы, касавшиеся учета в банках
7	Саймон Ван Стевин	Математические мемуары	Голландия	1605–1608	Simon Van Stevin. Hypomnemata Mathematica, 1605–1608	Авторство принадлежит знаменитому голландскому математику, физики, военному инженеру и философу, внесшему большой вклад в развитие математики десятичных чисел и предложившему использование бухгалтерских счетов для ведения учета на коммерческих предприятиях и в национальных домохозяйствах
8	Жерар де Малинз	Центр цикла коммерции или переиздание Трактата о цикле коммерции, или Торговый баланс	Англия	1623	Gerard De Malynes. The Center of the Circle of Commerce. Or, a refutation of a Treatise intituled The Circle of Commerce, or the Ballance of Trade, 1623	Авторство принадлежит английскому специалисту голландского происхождения в области международной торговли. Книга посвящена особенностям организации и ведения коммерческих операций, а также их отражению в системе двойной записи

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Kuhn T. *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago, Chicago University Press, 1970, 264 p.
2. Пятков М.Л. Нейромаркетинг бухгалтерской отчетности: история вопроса // БУХ.1С. 2017. № 5.
3. Розов М.А. К построению модели науки // Философия науки. 2004. Вып. 10. С. 49–68.
4. Пачоли Л. Тракта о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 1994. 320 с.
5. Littleton A.C. *Structure of Accounting Theory*. George Santa Publishing Co., 1953, 234 p.
6. Pixley F.W. *Auditors: Their Duties and Responsibilities*. London, Henry Good & Son, 1901, 516 p.
7. Помазков Н.С. *Счетные теории: принцип двойственности и метод двойной записи*. Л.: Экономическое образование, 1929. 268 с.
8. Degrange E. *La tenue des livres rendue facile, ou Méthode raisonnée pour l'enseignement de la comptabilité*. Garnier frères, 1795.
9. Vannier H. *La tenue des livres telle qu'on la pratique réellement dans le commerce et dans la banque, ou Cours complet de comptabilité commerciale, essentiellement pratique et méthodique, et exempt de toute innovation dangereuse*. Paris, Langlois et Leclercq, 1844, 179 p.
10. Schiebe A., Odermann C.G. *Die Lehre von der Buchhaltung*. Leipzig, Gebhardt, 1891.
11. Von Ullman J. *Aufstellung einer einheitlichen Buchungsregel für sämtliche Konti der doppelten Buchführung*. *Zeitschr für Buchhaltung*, 1904, vol. 4.

12. *Dicksee L.R.* Bookkeeping for Accountant Students. London, Gee & Co., 1921.
13. Баранов П.П., Шапошников А.А. Научное наследие Чарльза Эзры Спрага: от «алгебры» к «философии» счетов // Идеи и идеалы. 2017. № 4. С. 113–134.
URL: <https://doi.org/10.17212/2075-0862-2017-4.1-113-134>
14. *Sprague C.E.* The Algebra of Accounts. *The Bookkeeper*, 1880, vol. 1, no. 1, pp. 2–4, no. 2, pp. 19–22, no. 3, pp. 34–35, no. 4, pp. 51–53.
15. *Sprague C.E.* The Philosophy of Accounts. New York, Ronald Press, 1922, 230 p.
16. Дега Ж.Г. Ранние работы Эжена Леоте – теоретика бухгалтерского учета в России в царствование Александра II и Александра III // Финансы и бизнес. 2011. № 4. С. 279–295.
17. *Leautey E.* Questions actuelles de comptabilite et d’enseignement commercial. Paris, Guillaumin et cie, 1881.
18. Леоте Э.П. Счетоводство, как введение к социальным наукам // Счетоводство. 1898. № 6-7.
19. Леоте Э.П. Счетоводство, как введение к социальным наукам // Счетоводство. 1898. № 9.
20. Леоте Э.П. Счетоводство, как введение к социальным наукам // Счетоводство. 1898. № 10-11.
21. Леоте Э.П. Счетоводство, как введение к социальным наукам // Счетоводство. 1898. № 12-13.
22. Леоте Э.П. Счетоводство, как введение к социальным наукам // Счетоводство. 1898. № 14-15.
23. Леоте Э.П. Счетоводство, как введение к социальным наукам // Счетоводство. 1898. № 16-17.
24. Леоте Э.П. Счетоводство, как введение к социальным наукам // Счетоводство. 1898. № 21.
25. *Vavasseur A.* Revue des sociétés: jurisprudence, doctrine, législation française et étrangère sur les sociétés civiles et commerciales, associations, syndicats professionnels, assurances, jurisprudence financière. Paris, Marchal et Billard, 1883.
26. *Neymarck A.* French Savings and Their Influence Upon the Bank of France and upon French Banks. Washington, Government Printing Office, 1883.
27. Соколов В.Я. Друг страждущего человечества: неизвестная биография Василия Дмитриевича Белова // Финансы и бизнес. 2013. № 2. С. 197–218.
28. Белов В.Д. Бухгалтерия и математика // Счетоводство. 1891. № 16-17. С. 210–212.
29. Белов В.Д. Бухгалтерия и логика // Счетоводство. 1891. № 19. С. 248–249.
30. Белов В.Д. Бухгалтерия и логика // Счетоводство. 1891. № 22. С. 296–300.
31. Белов В.Д. Бухгалтерия в ряду других знаний // Счетоводство. 1891. № 1. С. 3–5.
32. Белов В.Д. Бухгалтерия в ряду других знаний // Счетоводство. 1891. № 3. С. 35–39.
33. Белов В.Д. Бухгалтерия в ряду других знаний // Счетоводство. 1891. № 5. С. 67–70.
34. Белов В.Д. Бухгалтерия в ряду других знаний // Счетоводство. 1891. № 10. С. 138–140.

35. *Светлов В.А.* Методологическая концепция научного знания Чарлза Пирса: единство абдукции, дедукции и индукции // *Логико-философские штудии*. 2008. Т. 5. С. 165–187.
36. *Шер И.Ф.* Бухгалтерия и баланс. М.: Экономическая жизнь, 1925.
37. *Limperc T.* The Social Responsibility of the Auditor. A Basic Theory on the Auditor's Function. Amsterdam, Limperc instituut, Inter-university institute for accountancy, 1985, 46 p.
38. *Лимперг Т., Баранов П.П., Шапошников А.А., Аманжолова Б.А. и др.* Теория вдохновленного доверия или социальная ответственность аудитора. Москва: АУДИТОР, 2017. 191 с.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем 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.

LOCATING ACCOUNTING CONTOURS AND COORDINATES ON THE MAP OF SCIENCE: EXPERTISE OF PIONEERING THEORETICIANS IN ACCOUNTING

Pavel P. BARANOV ^{a,*}, Aleksandr A. SHAPOSHNIKOV ^b

^a Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM), Novosibirsk, Russian Federation
bpavel1974@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0001-6493-4898>

^b Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM), Novosibirsk, Russian Federation
shaposhnikov.alexandr@mail.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Received 14 March 2018
Received in revised form
2 April 2018
Accepted 30 April 2018
Available online
15 May 2018

JEL classification:

M40, M41

Keywords: accounting theory, descriptive theory, explanatory theory, scientific rationale, cross-disciplinary ties, humanities, sociology

Abstract

Importance The article studies the cross-disciplinary ties of accounting that determine the structure and contents of its scientific core.

Objectives The research substantiates the existing areas for accountancy development that relies upon a retrospective analysis of the way scientific views on the nature of accounting transformed from the 19th to 20th centuries. We also make a comparative evaluation of issues of bookkeeping that were on the agenda in certain period of the contemporary history.

Methods The methodological framework is based on key principles of science studies as a discipline of the philosophy of science, and methods for performing a contextual and hermeneutic analysis of verbal information. We conduct the analysis by reviewing the most prominent proceedings of pioneering theoreticians in accounting retrospectively.

Results The research provides the rationale for developing the socio-humanist aspects of the accounting theory that would address behavioral and professional facets of relations. Furthermore, the article presents evidence of the social *conveyance* process so as to disseminate the accounting knowledge in the 15th to the 17th centuries.

Conclusions and Relevance As the scholarly community denies and neglects socio-humanist aspects, which are organically immanent in accounting, it seriously prevents addressing an array of issues. The findings give new opportunities to develop social and behavioral aspects of the accounting theory.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Baranov P.P., Shaposhnikov A.A. Locating Accounting Contours and Coordinates on the Map of Science: Expertise of Pioneering Theoreticians in Accounting. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 5, pp. 561–584.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.5.561>

Acknowledgments

We express our gratitude and appreciation to Yana I. USTINOVA, PhD in Economics, Associate Professor of the Department for Information and Analytical Support and Accounting at the Novosibirsk State University of Economics and Management, for her comments and recommendations on the article.

References

1. Kuhn T. *The Structure of Scientific Revolutions*. Chicago, Chicago University Press, 1970, 264 p.
2. Pyatov M.L. [Neural marketing of financial reporting: The history]. *BUKh.IC*, 2017, no. 5. (In Russ.)

3. Rozov M.A. [Setting the model of science]. *Filosofiya nauki = Philosophy of Science*, 2004, iss. 10, pp. 49–68. (In Russ.)
4. Pacioli L. *Traktat o schetakh i zapisyakh* [Tractatus de computis et scripturis]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1994, 320 p.
5. Littleton A.C. *Structure of Accounting Theory*. George Santa Publishing Co., 1953, 234 p.
6. Pixley F.W. *Auditors: Their Duties and Responsibilities*. London, Henry Good & Son, 1901, 516 p.
7. Pomazkov N.S. *Schetnye teorii: Printsip dvoistvennosti i metod dvoinoi zapisi* [Accounting theories: The principle of dualism and double-entry accounting method]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 1929, 268 p.
8. Degrange E. *La tenue des livres rendue facile, ou Méthode raisonnée pour l'enseignement de la comptabilité*. Garnier frères, 1795.
9. Vannier H. *La tenue des livres telle qu'on la pratique réellement dans le commerce et dans la banque, ou Cours complet de comptabilité commerciale, essentiellement pratique et méthodique, et exempt de toute innovation dangereuse*. Paris, Langlois et Leclercq, 1844, 179 p.
10. Schiebe A., Odermann C.G. *Die Lehre von der Buchhaltung*. Leipzig, Gebhardt, 1891.
11. Von Ullman J. *Aufstellung einer einheitlichen Buchungsregel für sämtliche Konti der doppelten Buchführung*. *Zeitschr jur Buchhaltung*, 1904, vol. 4.
12. Dicksee L.R. *Bookkeeping for Accountant Students*. London, Gee & Co., 1921.
13. Baranov P.P., Shaposhnikov A.A. [Scientific heritage of Charles Ezra Sprague: From Algebra to Philosophy of Accounts]. *Idei i idealy = Ideas and Ideals*, 2017, no. 4, pp. 113–134. URL: <https://doi.org/10.17212/2075-0862-2017-4.1-113-134> (In Russ.)
14. Sprague C.E. *The Algebra of Accounts*. *The Bookkeeper*, 1880, vol. 1, no. 1, pp. 2–4, no. 2, pp. 19–22, no. 3, pp. 34–35, no. 4, pp. 51–53.
15. Sprague C.E. *The Philosophy of Accounts*. New York, Ronald Press, 1922, 230 p.
16. Degos J.G. [Earlier proceedings of Eugen Leautey, theoretician of accounting in Russia, during the reign of Alexander II and Alexander III]. *Finansy i biznes = Finance and Business*, 2011, no. 4, pp. 279–295. (In Russ.)
17. Leautey E. *Questions actuelles de comptabilité et d'enseignement commercial*. Paris, Guillaumin et cie, 1881.
18. Leautey E. [Introduction comptable à la science sociale]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1898, no. 6-7. (In Russ.)
19. Leautey E. [Introduction comptable à la science sociale]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1898, no. 9. (In Russ.)
20. Leautey E. [Introduction comptable à la science sociale]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1898, no. 10-11. (In Russ.)
21. Leautey E. [Introduction comptable à la science sociale]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1898, no. 12-13. (In Russ.)
22. Leautey E. [Introduction comptable à la science sociale]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1898, no. 14-15. (In Russ.)

23. Leautey E. [Introduction comptable à la science sociale]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1898, no. 16-17. (In Russ.)
24. Leautey E. [Introduction comptable à la science sociale]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1898, no. 21. (In Russ.)
25. Vavasseur A. *Revue des sociétés: jurisprudence, doctrine, législation française et étrangère sur les sociétés civiles et commerciales, associations, syndicats professionnels, assurances, jurisprudence financière*. Paris, Marchal et Billard, 1883.
26. Neymarck A. *French Savings and Their Influence Upon the Bank of France and upon French Banks*. Washington, Government Printing Office, 1883.
27. Sokolov V.Ya. [A friend of the humankind in need: An unknown biography of Vasilii D. Belov]. *Finansy i biznes = Finance and Business*, 2013, no. 2, pp. 197–218. (In Russ.)
28. Belov V.D. [Accounting and mathematics]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1891, no. 16-17, pp. 210–212. (In Russ.)
29. Belov V.D. [Accounting and logic]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1891, no. 19, pp. 248–249. (In Russ.)
30. Belov V.D. [Accounting and logic]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1891, no. 22, pp. 296–300. (In Russ.)
31. Belov V.D. [Accounting among other knowledge]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1891, no. 1, pp. 3–5. (In Russ.)
32. Belov V.D. [Accounting among other knowledge]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1891, no. 3, pp. 35–39. (In Russ.)
33. Belov V.D. [Accounting among other knowledge]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1891, no. 5, pp. 67–(In Russ.)
34. Belov V.D. [Accounting among other knowledge]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1891, no. 10, pp. 138–140. (In Russ.)
35. Svetlov V.A. [The methodological concept of scientific knowledge of Charles Peirce: The unity of abduction, deduction and induction]. *Logiko-filosofskie studii*, 2008, vol. 5, pp. 165–187. (In Russ.)
36. Schär J.F. *Bukhgalteriya i balans* [Buchhaltung und Bilanz]. Moscow, Ekonomicheskaya zhizn' Publ., 1925.
37. Limperg T. *The Social Responsibility of the Auditor. A Basic Theory on the Auditor's Function*. Amsterdam, Limperg instituut, Inter-university institute for accountancy, 1985, 46 p.
38. Limperg T., Baranov P.P., Shaposhnikov A.A., Amanzholova B.A. et al. *Teoriya vdokhnovlennogo doveriya ili sotsial'naya otvetstvennost' auditora* [The theory of inspired trust or social responsibility of the auditor]. Moscow, AUDITOR Publ., 2017, 191 p.

Conflict-of-interest notification

We, the authors 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.