

## МЕТАТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Сергей Владимирович КОЛЧУГИН

кандидат экономических наук, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления – «НИНХ», Новосибирск, Российская Федерация  
s.kolchugin@rambler.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>  
SPIN-код: 7831-2254

**История статьи:**

Получена 18.09.2018  
Получена в доработанном виде 27.09.2018  
Одобрена 01.10.2018  
Доступна онлайн 15.11.2018

**УДК 657**

**JEL:** B40, B41, M40, M41, M49

**Ключевые слова:**

методология бухгалтерского учета, теория бухгалтерского учета, история бухгалтерского учета, метатеория учета, структура метатеории

**Аннотация**

**Тема.** В предлагаемой статье рассматривается вопрос о наличии в главе 34 «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли бухгалтерского баланса (оборотного либо сальдового). Показано, что равенство итогового дебетового и кредитового оборота всей системы сбалансированных счетов следует рассматривать как контрольное равенство, которое не имеет существенного значения для диграфической методологии бухгалтерского учета. Утверждается, что особый счет – *счет Баланса*, появившийся в бухгалтерском учете начиная с Яна Импина, с теоретической точки зрения является логическим парадоксом. Наличие логических парадоксов в бухгалтерском учете препятствует созданию непротиворечивой теории учета и вызывает необходимость метатеоретических исследований.

**Цели.** Обоснование структуры метатеории бухгалтерского учета как формально-аксиоматической теории.

**Методология.** Методологической основой статьи являются такие методы исследования как аксиоматический метод, дедукция и полная индукция, а также сравнение и логическое обобщение.

**Результаты.** Проведенное исследование показывает, что в структуре современного бухгалтерского учета присутствует как минимум один логический парадокс – *счет Баланса*, который имеет существенное значение для теории и методологии учета. Наличие логических парадоксов в какой-либо дисциплине не позволяет создать полноценную и непротиворечивую теорию, но при этом не оказывает никакого влияния на практическую деятельность данной дисциплины. Для выявления и устранения логических парадоксов необходимо подняться на уровень метатеории.

**Выводы.** Метатеория бухгалтерского учета должна строиться по образцу метаматематики, как формально-аксиоматическая теория, которая имеет собственную систему аксиом, правила вывода, формальный язык и правила оперирования с формальным языком.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Колчугин С.В. Метатеория бухгалтерского учета // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 11. – С. 1236–1252.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.11.1236>

В главе 34 «Трактата о счетах и записях» Лука Пачоли описывает следующую контрольную процедуру: «Чтобы еще больше убедиться в правильности записей в книгах, можно провести контроль их закрытия. Перенеси на лист бумаги все суммы дебета из Главной книги с крестом и занеси их на левую сторону. Затем на правую сторону переписи все суммы кредита. Сложи все суммы по дебету и получишь общий итог, называемый «сумма сумм», сделай то же самое с суммами по кредиту и получишь еще одну «сумму

сумм». Первая есть дебетовый общий итог, а вторая – кредитовый. Теперь, если оба общих итога равны, то есть дебетовый и кредитовый имеют одно и то же значение, ты можешь, согласно рассуждениям, изложенным в главе 14, сделать вывод, что твоя Главная книга ведется правильно, и она закрыта» [1, с. 103].

Перед проведением указанной контрольной процедуры все счета должны быть сбалансированы (проводится процедура,

получившая в дальнейшем название «абшлюсс счетов бухгалтерского учета»): «Ты суммируешь все записи по дебету и по кредиту одного счета, обязательно добавляя разницу на меньшую сторону, как я говорил ранее относительно переноса на другой лист книги» [1, с. 99].

При абшлюссе возникает баланс счета (дебетовый оборот по счету равен его кредитовому обороту). Балансируя каждый счет бухгалтерского учета, мы неизбежно приходим к равенству итогового дебетового и кредитового оборота («суммы сумм») всей системы сбалансированных счетов.

Исследователи и комментаторы «Трактата о счетах и записях» отмечают основную проблему главы 34 Трактата, которая заключается в том, как понимать описанную Лукой Пачоли «сумму сумм». Можно ли интерпретировать полученное равенство «суммы сумм» по дебету и кредиту как бухгалтерский баланс? А если можно, то какой бухгалтерский баланс в этом случае формируется, сальдовый или оборотный?

К.Ю. Цыганков отмечает: «Принято считать, что в Трактате был описан и главный отчетный документ – бухгалтерский баланс. На наш взгляд, такое мнение ошибочно. Как отмечалось выше, бухгалтерия, описанная в Трактате, носила архивный характер и составления отчетности не предусматривала. Исследователей ввела в заблуждение процедура составления баланса, описанная в 34-й главе Трактата. Как показано выше, в этой главе описана процедура составления не сальдового, а оборотного баланса (оборотной ведомости), который служил только для целей контроля и отчетным документом не являлся» [2, с. 187].

В подтверждение своей точки зрения автор приводит тот факт, что сальдовый баланс не упоминается в работах более поздних авторов, таких как А. Тальенте (1525 г.) и Д. Манчини (1534 г.).

Другой исследователь и комментатор «Трактата о счетах и записях» М.И. Кутер пишет: «Современные исследователи в большинстве склонны считать, что Пачоли не строил арифметический баланс оборотов, а добивался требования: «Ты никогда не сможешь ничего записать в дебет, не сделав соответствующей записи в кредит, занести что-либо в кредит, не записав в дебет ту же сумму» [1, с. 159], изложенного в главе 14, при помощи «помощника с громким голосом» (глава 32). В настоящей главе

рассматривается методика построения пробного сальдового баланса».

Рассмотрим на условных примерах порядок балансирования активного и пассивного счетов (*рис. 1* и *рис. 2*).

Как видно из приведенных условных примеров, при балансировании счета дебетовый оборот по счету необходимо равен его кредитовому обороту. Отсюда, сумма всех дебетовых оборотов необходимо будет равна сумме всех кредитовых оборотов, после балансирования каждого счета.

Вернемся к контрольной процедуре, описанной Лукой Пачоли. Обращает на себя внимание, что при «определении правильности записей в книгах» суммируются дебетовые обороты и кредитовые обороты соответственно всех счетов, а не отдельно активных счетов («меньшая сторона» счета находится по кредиту счета) и отдельно пассивных счетов («меньшая сторона» счета находится по дебету счета). Данный факт свидетельствует о том, что глава 34 «Трактата о счетах и записях» не содержит процедуру составления сальдового бухгалтерского баланса. Так, «сумма сумм» по дебету будет содержать дебетовые суммы как активных, так и пассивных счетов, а «сумма сумм» по кредиту будет содержать кредитовые суммы как пассивных, так и активных счетов.

Рассмотрим возможные обороты активных и пассивных счетов после их балансирования (*табл. 1* и *табл. 2*).

Например, после балансирования активного счета, который имеет начальное сальдо, дебетовый и кредитовый оборот, дебетовый оборот данного счета будет включать сумму начального сальдо и итогового дебетового оборота до балансирования счета. Соответственно, итоговый кредитовый оборот активного счета будет включать сумму итогового кредитового оборота до балансирования счета и переносимого сальдо (см. *табл. 1*).

Аналогичным образом, после балансирования пассивного счета, который имеет начальное сальдо, дебетовый и кредитовый оборот, сумма итогового кредитового оборота данного счета будет включать в себя сумму начального сальдо и итогового кредитового оборота до балансирования счета. Дебетовый оборот пассивного счета будет включать в себя сумму итогового дебетового оборота до балансирования счета и переносимое сальдо (см. *табл. 2*).

Итоговые обороты, полученные после проведения балансирования активных (см. табл. 1) и пассивных (см. табл. 2) счетов, разнородны и непосредственно зависят от структуры счета (наличие или отсутствие начального сальдо, равенство дебетового и кредитового оборота, кредитовый оборот больше дебетового оборота, или дебетовый оборот больше кредитового).

Рассмотрим искусственную хозяйственную ситуацию, при которой в бухгалтерском учете открыты только две группы счетов. Одна группа активных счетов имеет только начальное дебетовое сальдо (дебетовый и кредитовый обороты отсутствуют). Вторая группа пассивных счетов имеет только начальное кредитовое сальдо (так же как и в предыдущей группе, дебетовый и кредитовый обороты отсутствуют). Можно предположить, что при этом варианте после балансирования счетов и выполнения контрольной процедуры, описанной Л. Пачоли, будет сформирован сальдовый бухгалтерский баланс. Но это не так! После балансирования активных счетов дебетовый и кредитовый оборот по ним фактически будет отражать начальное дебетовое сальдо активных счетов. После балансирования пассивных счетов дебетовый и кредитовый оборот по ним фактически будет отражать начальное кредитовое сальдо пассивных счетов.

При проведении контрольной процедуры, описанной Л. Пачоли, «сумма сумм» включает в себя все дебетовые и кредитовые обороты по всем счетам (без их деления на активные и пассивные счета). Поэтому итоговый дебетовый оборот («сумма сумм» по дебету) по счетам, имеющим только начальное сальдо, будет состоять из суммы начальных дебетовых и кредитовых сальдо. Аналогичным образом, итоговый кредитовый оборот («сумма сумм» по кредиту) по счетам, имеющим только начальное сальдо, будет состоять из суммы начальных дебетовых и кредитовых сальдо. Другими словами, при наличии активных и пассивных счетов, имеющих только начальное сальдо, после балансирования указанных счетов в учете формируется сальдовый баланс с удвоенной суммой сальдо как по активу (дебету), так и по пассиву (кредиту).

Рассмотрим иную хозяйственную ситуацию, при которой вся совокупность активных счетов будет иметь только итоговый дебетовый оборот (начальное сальдо и кредитовый оборот отсутствуют), а вся совокупность пассивных счетов будет иметь только итоговый кредитовый оборот (начальное сальдо и дебетовый оборот

отсутствуют). Как и в предыдущей хозяйственной ситуации, можно предположить, что после балансирования счетов и выполнения контрольной процедуры, описанной Л. Пачоли, будет сформирован оборотный бухгалтерский баланс. Но вновь наше предположение ошибочно. Как и в предыдущей хозяйственной ситуации, итоговый дебетовый оборот («сумма сумм» по дебету) по счетам, имеющим только дебетовый оборот по активному счету (кредитовый оборот по пассивному счету), будет состоять из суммы дебетовых и кредитовых оборотов. Итоговый кредитовый оборот («сумма сумм» по кредиту) по счетам, имеющим только дебетовый оборот по активному счету (кредитовый оборот по пассивному счету), будет состоять из суммы дебетовых и кредитовых оборотов. То есть, при наличии активных счетов, имеющих только дебетовый оборот, и пассивных счетов, имеющих только кредитовый оборот, после балансирования указанных счетов в учете формируется оборотный баланс с удвоенной суммой дебетового и кредитового оборота.

Из приведенных примеров видно, что даже в частных случаях (которые могут рассматриваться лишь как искусственные хозяйственные ситуации, редко встречающиеся на практике) описанная Л. Пачоли контрольная процедура не приводит к появлению ни сальдового, ни оборотного бухгалтерского баланса. И в том, и в другом случае в бухгалтерском учете будет сформирован либо сальдовый, либо оборотный бухгалтерский баланс с удвоенной суммой сальдо или оборотов соответственно.

В реальной же ситуации, при которой в учете будут присутствовать счета, имеющие различную структуру, итоговый дебетовый оборот («сумма сумм» по дебету) и итоговый кредитовый оборот («сумма сумм» по кредиту) будут условными величинами, которые включают в себя как обороты, так и сальдо. Причем и сумма сальдо, и сумма оборота будут удвоены.

Отсюда можно сделать вывод, что **равенство итогового дебетового и кредитового оборотов («суммы сумм») всей системы сбалансированных счетов, полученное в результате контрольной процедуры, описанной Л. Пачоли в главе 34 «Трактата о счетах и записях», не может быть признано ни сальдовым, ни оборотным бухгалтерским балансом. Указанное равенство следует рассматривать как контрольную процедуру (контрольное равенство), которая не имеет**

### существенного значения в диграфической методологии бухгалтерского учета.

Несмотря на то, что описанная Л. Пачоли контрольная процедура не предполагала формирования сальдового баланса, начиная с Я. Импина (1543 г.), в бухгалтерском учете стал использоваться особый счет – *счет Баланса*: «Так как у предшественников Импина, особенно Пачиоло и Манцони, не упоминается о счете баланса, то Импин, вероятно, является первым, который его представил... В настоящее время – и это необходимо подчеркнуть как важное обстоятельство – составление баланса повсеместно узаконено» [3, с. 76–77].

Современный историк и методолог бухгалтерского учета К.Ю. Цыганков отмечает: «В целом работа Я. Импина очень походила на Трактат: та же последовательность изложения, те же речевые конструкции, те же поговорки и поучения. Почти дословно совпадали целые главы» [2, с. 188]. И далее: «Единственным существенным отличием работы Я. Импина был большой практический пример, отсутствовавший в Трактате. Пример этот располагался в заключительной части книги и состоял из вступительного инвентаря, Журнала и Главной книги с алфавитом, в которых были приведены 146 хорошо подобранных хозяйственных операций. Из этого примера<sup>1</sup> (и только из примера) европейцы впервые познакомились с особым бухгалтерским счетом – *счетом Баланса*, аналогом современного сальдового баланса» [2, с. 188].

Счет «Баланс» был широко распространен на практике. В книге «Ключ коммерции, или торговли: То есть наука бухгалтерия, изъясняющая содержание книг, и производство счетов купеческих» (1783) Джон Хавкинс<sup>2</sup> пишет: «Подвели сумму как дебет, так и кредит и примечай, которая из них превосходит. Разность их напиши на противных сторонах, супротив той стороны, на которой излишество имеется с литерою В перед нею – знаменуя баланс» [5, с. 13]. И далее: «Потом подводи щет Баланса, и ежели дебетная и кредитная стороны равны или сходны то содержаны были верно. А когда не верны, то

<sup>1</sup> Данный пример также содержится в работе [4, с.181–183].

<sup>2</sup> Я.В. Соколовым и С.М. Бычковой установлено, что автором книги «Ключ коммерции, или торговли: То есть наука бухгалтерия, изъясняющая содержание книг, и производство счетов купеческих» является англичанин Джон Хавкинс (John Hawkins), оригинал книги которого вышел в Англии в 1689 г.

Современный вариант транслитерации английской фамилии *Hawkins* в русскоязычной кириллице дается как *Хокинс*, иногда – *Хоукинс*. (Прим. ред.)

труд которой происходил бухгалтеру напрасной на такую погрешность, яко ложной Баланс есть...» [5, с. 13]. В книге «Ключ коммерции...» все открытые счета бухгалтерского учета закрываются на счет «Баланс» [5, с. 234–237], составляется также «Баланс пробный» как баланс оборотов по счетам (за исключением сумм, переносимых на другие счета, такие как счет «Баланс», счет «Барыша и наклада») [5, с. 238–241]. Стоит отметить, что на практике не составлялся бухгалтерский баланс как отчетная форма, этим целям служил именно счет «Баланс».

Кошкин Иван Алексеевич (1895–1980), отмечая эволюцию термина «баланс», пишет: «Термином «баланс» в хозяйственном учете первоначально обозначали выравнивание двух противоположных итогов счета, образующих как бы его равновесие, затем этим же термином стали обозначать равенство итогов системы счетов или счетной книги, а также ту таблицу, в которой эти итоги отражались (проверочный баланс), и, наконец, термином «баланс» стали обозначать особый счет в главной книге, в котором сводятся дебетовые и кредитовые сальдо счетов, имеющие в своей совокупности равенство итогов (счет баланса заключительного) и ту таблицу, которая составлена на основе этого счета (имущественный баланс)» [6, с. 11].

Счет «Баланса» И.А. Кошкин описывает следующим образом: «Счет в хозяйственном учете возник значительно раньше баланса; он является одним из первых элементов систематического хозяйственного учета, и в то же время той клеточкой, в которой заключен ряд особенностей развившегося в дальнейшем двойного бухгалтерского учета. Счет имеет две стороны, которые в свое время назывались по-разному, но впоследствии получили название: левая – «дебет», а правая – «кредит». Выравнивание итогов дебета и кредита счета и называлось балансированием. Термин «баланс» применялся при этом сначала для обозначения сальдо (разности), которым выравнивались счета, а затем – для обозначения равных итогов счета» [6, с. 11].

В 1891 г. А.М. Вольф выделял три вида балансов в бухгалтерском учете: «...мы остановимся еще на текущей записи, при которой можно получать лишь проверочные, или, как принято их называть, месячные балансы. Что показывают эти балансы? Считаем нужным, прежде всего, упомянуть, что эти балансы на практике выводятся в трех видах: 1) в виде итога оборота по дебету и кредиту каждого счета главной книги за *данный месяц*,

чтобы иметь возможность проверить как общий итог оборота за месяц, так и равномерное распределение его по дебету и кредиту всех счетов и, наконец, для проверки верности записи по каждому отдельному счету, что достигается путем сравнения данных главной книги с частными данными параллельных книг; 2) в виде общего итога по дебету и кредиту каждого счета *с начала года*; и 3) в виде остатка по каждому счету на данное число. Во многих предприятиях балансы извлекаются в такой форме, что соединяют все три вида» [7, с.102]. Третий вид балансов в бухгалтерском учете, выделяемых А.М. Вольфом, относится к балансу счета.

Счет Баланса или «Состояние счетов» описывал советский ученый Николай Аркадьевич Кипарисов (1873–1956): «Если мы конечное сальдо дадим в виде балансовой таблицы, то получим следующий баланс или, как иначе называют такую таблицу, выведенную из счетов, – состояние счетов» [8, с.72]. Далее Н.А. Кипарисов приводит следующий пример «состояния счетов» (табл. 3).

Как можно заметить, фактически Н.А. Кипарисов использует счет Баланса. Автор описывает данный счет следующим образом: «Итак, запомним, что синтетический учет дает возможность получения баланса в обобщенном виде. Дальнейшее разложение коллективных счетов на счета частные дает аналитический учет по каждой отдельной статье баланса, объединяя в нужных случаях денежный учет с учетом натуральным. Частные счета являются только расширением учета, являются только вспомогательными счетами к своему коллективному счету, и в силу этого получается обязательное требование: **итоги дебитования и кредитования всех частных счетов должны быть равны таким же итогам по объединяющему их коллективному счету**» [8, с. 91].

Счет Баланса непременно должен отвечать как минимум следующим двум требованиям.

1. *Первое требование* – счет Баланса должен включать все счета бухгалтерского учета, открытые в учетных книгах («Грот-бух» см. Главу IV «О Гротъ-бухе» [5]).
2. *Второе требование* состоит в том, что никакой счет бухгалтерского учета не может включать сам себя в качестве субсчета (или аналитического счета).

При несоблюдении одного из данных требований счет Баланса признается ложным. Что касается требования о необходимости включения всех

счетов в счет Баланса, то оно есть не что иное, как требование полноты, и любая система бухгалтерского учета должна содержать данное требование. Второе требование присутствует в любой системе бухгалтерского учета на интуитивном уровне и является требованием на запрет любого дублирования учетной информации (запрет «двойного счета»).

Таким образом, опираясь на приведенные требования, можно сформулировать следующее определение счета Баланса:

**Счет Баланса – это счет всех счетов, которые не являются субсчетами (аналитическими счетами) самих себя.**

По нашему мнению, именно так счет Баланса воспринимался теоретиками и именно так он функционировал на практике. В данном случае стоит обратить внимание, как именовался итог по счету Баланса в ранних работах по двойной бухгалтерии. Дебетовый и кредитовый итог по счету Баланса именовался «сумма сумм» (см. Главу 34 «Как и зачем следует выводить сальдо по всем счетам Главной книги. О «сумме сумм» по дебету и по кредиту как о последней сверке баланса» [1]).

Проанализируем методологическое значение счета «Баланс». В частности, зададимся следующим вопросом: содержит ли счет Баланса сам себя в качестве своего субсчета (или аналитического счета)?

Если мы ответим утвердительно и признаем, что счет Баланса содержит сам себя в качестве субсчета, то по определению счета Баланса он не может быть субсчетом (аналитическим счетом) самого себя. То есть мы приходим к явному противоречию.

Если же мы ответим отрицательно и признаем, что счет Баланса не содержит сам себя в качестве субсчета, то по определению счета Баланса мы вновь приходим к противоречию, так как согласно данному определению счет Баланса должен включать в себя все счета, так как является «счетом счетов». И мы вновь приходим к явному противоречию!

В данном определении счета Баланса мы имеем классическую формулировку парадокса Бертрона Рассела (1872–1970): «Пусть  $w$  – это класс всех классов, которые не являются элементами самих себя. Тогда, каким бы ни был класс  $x$ , « $x$  является элементом  $w$ » эквивалентно « $x$  не является элементом  $w$ ». Поэтому, если  $x$  придать значение

w, то «w является элементом w» эквивалентно «w не является элементом w» [9, с. 22].

К этому же классу парадоксов относятся такие парадоксы как «Парадокс лжеца» или «Парадокс Эпименида», «Парадокс Ришара», «Парадокс Бурали-Форти» и многие другие. Приведем формулировку одного из старейших парадоксов данного класса: «Критянин Эпименид сказал, что все критяне лжецы и все высказывания, сделанные критянами, определено ложны. Ложно ли высказывание самого Эпименида? Простейшую форму этого противоречия представляет человек, который говорит «Я сейчас лгу»; если он лжет, он говорит правду, и наоборот» [9, с. 22]<sup>3</sup>.

Значение парадоксов для целей познавательной деятельности вообще и для целей научного знания в частности Е.Д. Смирнова описывает следующим образом: «Обычно, рассматривая парадоксы, во главу угла ставят задачу их устранения. Выделяют отдельные предпосылки их возникновения, устранение которых ставит «барьер» на пути парадокса» [10, с. 55]. И далее: «На наш взгляд, решить проблему парадокса – не значит просто устранить парадокс. Дело не в этом. Необходимо выявить основания его возникновения, увидеть определенные несогласованности в нашей познавательной деятельности, которые парадокс вскрывает» [10, с. 56]. Автор подчеркивает позитивное значение парадоксов для научного знания: «Парадоксы вскрывают эти взаимосвязи, они играют важную, конструктивную роль – роль окошечка в доменной печи, которое позволяет заглянуть в скрытую от поверхностного взгляда лабораторию нашей познавательной деятельности. Во многих случаях парадоксы содержат идеи, как отмечал Р. Смаллиан, после незначительной модификации приводящие к значительным открытиям» [10, с. 56].

Прежде всего, стоит отметить, что сам парадокс способен оказать влияние только на научное знание в той или иной области и не имеет никакого значения для практической деятельности. Так, счет Баланса как методологический парадокс бухгалтерского учета существует в учетной практике, начиная с первых литературных источников по бухгалтерскому учету и до сегодняшнего дня. Более того, в конце девятнадцатого – начале двадцатого века отдельные теоретики на страницах

<sup>3</sup> Первое литературное упоминание о парадоксе Эпименида содержится в «Новом Завете»: Из них же самих один стихотворец сказал: «Критяне всегда лжецы, злые звери, утробы ленивые» (Новый Завет, Послание к Титу Святого апостола Павла 1.12).

журнала «Счетоводство» высказывались о нецелесообразности и нерациональности использования данного счета в методологии бухгалтерского учета. Но их аргументы не возымели действие, и счет Баланса использовался на практике вплоть до «Большой дискуссии», которая произошла в тридцатых годах в Советской России [11, с. 299].

С нашей точки зрения, наличие счета Баланса в бухгалтерском учете является методологическим парадоксом, который имеет существенное значение для теории и методологии бухгалтерского учета. Так, как и любой иной счет, счет Баланса имеет две стороны, левая именуется «Дебетом», правая – «Кредитом». Пытаясь объяснить методологическое значение «Дебета» и «Кредита» как понятий теории и методологии бухгалтерского учета, необходимо рассматривать их использование во всех счетах бухгалтерского учета, в том числе и на счете Баланса. Но объяснение рассматриваемых понятий через логический парадокс (счет Баланса) неизбежно приведет к противоречиям, и прояснение методологической сущности «Дебета» и «Кредита» становится невозможным. Вот как описывает данную ситуацию К.Ю. Цыганков: «Под «выражениями, свойственными бухгалтерии», понимались «дебет» и «кредит», фигурировавшие в счете Баланса. Смысл этих слов никто из бухгалтеров истолковать не мог. Поэтому в выписке, передаваемой пользователям, слово «дебет» заменяли на «актив», а слово «кредит» на «пассив». Так появилась форма баланса (историческая, венецианская, классическая), которая до самого недавнего времени считалась единственно правильной» [2, с. 190].

Более того, можно отметить, что левая сторона бухгалтерского баланса стала называться «активом» потому, что активные счета бухгалтерского учета располагались на левой стороне счета Баланса, а правая стала называться «пассивом» потому, что пассивные счета бухгалтерского учета располагались на правой стороне счета Баланса. Другими словами, дебет счета Баланса отождествили с активом, а кредит счета Баланса – с пассивом, что, по нашему мнению, является существенной методологической ошибкой.

Кроме того, анализируя сам факт многовекового существования методологического парадокса бухгалтерского учета, который не был выявлен и осознан, невольно задаешься вопросами: выявленный логический парадокс – единственный

методологический парадокс или существуют и другие методологические парадоксы бухгалтерского учета? А если эти парадоксы существуют, то каковы они? Каково их количество? Как они влияют на существующую методологию бухгалтерского учета? Et cetera.

Можно возразить, что счет Баланса исключен из современной теории и методологии бухгалтерского учета, а соответственно, он не оказывает никакого влияния ни на методологию, ни на теорию бухгалтерского учета. Но это совсем не так! В статье «Открытие и закрытие бухгалтерских счетов: исторические аспекты процедуры» М.И. Кутер и Ал.В. Кузнецов отмечают: «Следующее утверждение не должно оставаться читателя равнодушным: *счет входящего баланса используется в России до сих пор*. Имеется в виду именно классический счет баланса, а не переименованный счет капитала, как это было у И.П. Руссияна. Необходимо предостеречь от попыток обнаружить данный счет в Плане счетов и Инструкции по его применению (приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н). Но можно с уверенностью утверждать, что он знаком всем, кто занимался внедрением автоматизированных форм бухгалтерского учета на предприятии. Предположим, что организация приняла решение перейти к использованию компьютерной программы «1С: Бухгалтерия 8», тогда непременно должна быть выполнена операция «Ввод входящих остатков», в которой задействован счет 000 «Вспомогательный счет», не предусмотренный Планом счетов, утвержденным Минфином России» [12, с. 66]. И далее: «В сущности, счет 000 «Вспомогательный счет» – это не что иное, как счет входящего баланса, который, казалось бы, безвозвратно ушел в прошлое. Юлий Цезарь при подобных обстоятельствах говорил о новых названиях вещей (*nova vocabula rerum*), не изменяющих сути» [12, с. 66].

Стоит так же вспомнить, по какой причине в методологии бухгалтерского учета официально отказались от счета Баланса. Отказ от данного счета произошел не из-за осознания логического парадокса, которым данный счет в действительности является, не из-за трудоемкости, возникающей на практике при его составлении, а вследствие «идеологического кризиса» в бухгалтерском учете: «По-видимому, от счета Баланса удалось избавиться силовым методом, благодаря директивным указаниям, последовавшим после «большой дискуссии» 1930 г. Кстати, это один из примеров того, что в

борьбе с застарелыми стереотипами государственное принуждение может быть гораздо эффективнее самых убедительных аргументов, изложенных самыми авторитетными учеными» [2, с. 193].

Итак, рассматривая счет Баланса, мы пришли к выводу, что современная теория и методология бухгалтерского учета содержит как минимум один логический парадокс, а возможно, количество логических парадоксов гораздо больше. Как известно, если теория содержит логические парадоксы, то из такой теории можно вывести все что угодно.

Для выявления и устранения логических парадоксов подобного уровня, построения непротиворечивой теории бухгалтерского учета, а также для решения проблем методологического характера необходимо подняться на **уровень метатеории бухгалтерского учета**, так как в рамках самой теории бухгалтерского учета данные проблемы остаются неразрешимыми. Прежде всего определимся с самим понятием «метатеория».

Приставка «мета-» (греч.  $\mu\epsilon\tau\acute{\alpha}$  – *после*) впервые используется Андроником Родосским, который в I в. до н. э. систематизировал произведения Аристотеля по «первой философии» или о «бытии самом по себе». Андроник Родосский поместил трактаты Аристотеля по «первой философии» после «физики», и по этому случайному признаку трактаты по «первой философии» получили наименование «метафизика». Буквально «то, что после физики». Термин «метафизика» прижился и стал синонимом «философии». В двадцатых годах XX в. в научный оборот был введен термин «метатеория». Данный термин используется такими авторами, как Д. Гильберт, П. Бернайс, К. Гедель, С. Клини, А. Тарский, Б. Рассел, А. Уайтхед и многими другими для обоснования фундаментальных основ математики, логики, философии и методологии науки. Вот как определяется понятие «метатеория» в Современной философской энциклопедии: «... теория, анализирующая структуру, методы и свойства некоторой другой теории – предметной, или объектной, теории. В самом общем смысле метатеорией является любой **метаязык**, описывающий структуру, свойства и т.п. какого-либо **языка-объекта**»<sup>4</sup>. И далее: «Основная задача

<sup>4</sup>Новая философская энциклопедия: В 4 т. / Ин-т философии РАН, Нац. общ.-научн. фонд; Научно-ред. совет: предс. В.С. Степин, заместители предс.: А.А. Гусейнов, Г.Ю. Семигин, уч. секр. А.П. Огурцов. М.: Мысль, 2010. Т. II. С. 540.

построения метатеории состоит в уточнении (экспликации) соответствующих предметных теорий и анализе их свойств. При этом в рамках общей программы проведения метатеоретических исследований на предметные теории и метатеории не накладывается никаких ограничений: они могут быть содержательными, дедуктивными, частично или полностью формализованными и могут использовать любые логические средства»<sup>5</sup>.

Таким образом, термин «метатеория» вводится в методологию какой-либо науки в целях анализа теоретических положений последней как предмета метатеории. Следует различать предметную теорию или теорию первого уровня, и метатеорию или теорию второго уровня. Предметная теория выступает предметом исследования для метатеории, а метатеория понимается как совокупность идей, представлений и методов анализа теоретических положений предметной теории.

Проанализируем структуру метатеории на примере математической логики (метаматематики или теоретической логики).

Понятие метаматематики как теории второго уровня (метатеории) было введено Д. Гильбертом и П. Бернайсом в двухтомной работе «Основания математики» [13, 14]: «...формализация логического вывода оформилась в систематическую теорию доказательств, которая в самом общем виде обсуждает вопрос о сфере действия логических способов умозаключений, вопрос, который традиционная логика ставит и решает лишь в очень специальном виде. Благодаря методам теории доказательств обнаружилась также непосредственная взаимосвязь между проблемой обоснования математики и логическими проблемами. Эта теория доказательств, называемая также *метаматематикой*...» [13, с. 73].

Метаматематика строилась как формально-аксиоматическая теория и включала:

- 1) систему аксиом метаматематики;
- 2) правила вывода из принятой системы аксиом;
- 3) формальный язык метаматематики;
- 4) правила оперирования с формальным языком метаматематики.

Метаматематика (теоретическая логика) Д. Гильберта и В. Аккермана имела следующую структуру [15].

1. Четыре аксиомы метатеории, или четыре основные логические формулы (аксиомы). В качестве аксиом были приняты следующие логические тавтологии [15, с. 49]:

- a)  $X \vee X \rightarrow X$ ;
- b)  $X \rightarrow X \vee Y$ ;
- c)  $X \vee Y \rightarrow Y \vee X$ ;
- d)  $(X \rightarrow Y) \rightarrow [Z \vee X \rightarrow Z \vee Y]$ .

Принятые логические тавтологии проверялись на предмет непротиворечивости (§12. Непротиворечивость системы аксиом [15, с. 61–63]), независимости и полноты (§13. Независимость и полнота системы [15, с. 63–67]).

2. Два правила вывода, при помощи которых из принятой системы аксиом выводятся новые логические формулы.

*Первое правило* – правило подстановки ( $\alpha$ ), согласно которому: «Вместо переменного высказывания (то есть вместо большой латинской буквы) можно везде, где эта буква встречается, подставить одну и ту же формулу высказываний» [15, с. 50].

*Второе правило* – схема заключения ( $\beta$ ): «Из двух формул  $U$  и  $\rightarrow U B$  получаем новую формулу  $B$ » [15, с. 50].

3. Формальный язык метатеории Д. Гильберта и В. Аккермана включает логические связи, логические переменные, значения истинности (значения истинности или ложности сложных высказываний).

В качестве логических переменных приняты буквы латинского алфавита:  $X, Y, Z, U, \dots$ , с помощью которых выражаются логические высказывания. В расширенном варианте принимаются такие связи простых логических высказываний как:

- a) *отрицание* ( $\neg$ ). Например,  $\neg X$  ( $\acute{X}$ ), читается как «не  $X$ » [15, с. 20];
- b) *конъюнкция* ( $\wedge$  или  $\&$ ). Например,  $X \wedge Y$  ( $X \& Y$ ), читается как « $X$  и  $Y$ » [15, с. 20];
- c) *дизъюнкция* ( $\vee$ ). Например,  $X \vee Y$ , читается как « $X$  или  $Y$ » [15, с. 20];

<sup>5</sup> Там же.



d) импликация ( $\rightarrow$ ). Например,  $X \rightarrow Y$ , читается как «если  $X$ , то  $Y$ » [15, с. 20];

e) эквивалентность (равнозначность) ( $\sim$ ). Например,  $X \sim Y$ , читается как « $X$  равнозначно  $Y$ » [15, с. 20].

В качестве истинности приняты два значения «истина» и «ложь»: «Особую важность имеет еще то общее замечание, что в силу определения основных логических связей, истинность или ложность сложного высказывания зависит только от истинности и ложности составляющих высказываний, а не от их содержания» [15, с. 20].

4. Правила оперирования с формальным языком метаматематики включают в себя соглашения относительно записи и преобразования логических высказываний. Так, бинарная импликация вида  $X \rightarrow Y$  эквивалентна выражению ( $\neg X \vee Y$ ) или в формальной записи:  $X \rightarrow Y \sim \neg X \vee Y$ .

Созданная структура метатеории позволяла из принятой системы аксиом и имеющихся правил вывода, получать новые тавтологии (всегда истинные сложные высказывания), что в свою очередь позволяло избежать появления противоречий в структуре научной теории, проводить систематический обзор всех следствий из принятых посылок, проверять логическую истинность сложных высказываний и т.д.

Далее, посредством введения кванторов существования ( $E$ ) и общности ( $A$ ), авторы переходят к формальной логике и метаматематике.

К вышеперечисленным четырем аксиомам добавляются еще две:

f)  $(x) F(x) \rightarrow F(y)$ ;

g)  $F(y) \rightarrow (Ex) F(x)$ .

Согласно первой из вновь введенных аксиоме: «Если предикат  $F$  выполняется для всех  $x$ , то он выполняется также для любого  $y$ » [15, с. 97]. Согласно второй вновь введенной аксиоме: «Если предикат  $F$  выполняется для какого-нибудь  $y$ , то существует  $x$ , для которого выполняется  $F$ » [15, с. 97].

Также изменяются правила вывода. Уточняются правила подстановки, которые теперь распространяются и на предикатные переменные. Схема заключения (второе правило) остается неизменным. Вводятся два новых правила:

(у) Схема для «все» и «существует» [15, с. 99];

(σ) Правило для переименования связанных переменных [15, с. 99].

После того как Д. Гильберт и В. Аккерман сформулировали приведенные основы метатеории, они осуществляют детальный анализ предметной теории (логики и математики) формальными средствами метатеории. В частности, проводят анализ логических парадоксов (§ 4 Логические парадоксы [15, с. 183]).

Преимущества формально-аксиоматической теории математики (метаматематики) Д. Гильберт и П. Бернайс описывали следующим образом: «В самом деле, если формализовать традиционный анализ, то есть перевести его гипотезы и способы умозаключений в исходные формулы (аксиомы) и правила вывода, то доказательство в анализе окажется наглядно обзримой последовательностью действий, каждое из которых принадлежит некоторому наперед заданному запасу допустимых актов» [13, с. 73].

Далее Д. Гильберт и П. Бернайс вводят формальный язык метаматематики и правила оперирования с формальным языком математики: «Процесс логического вывода мы будем имитировать формальным оперированием со знаками, протекающим по вполне определенным правилам» [13, с. 74]. И далее: «Шаг, который мы собираемся совершить, аналогичен переходу от содержательной аксиоматики к формальной. Подобно тому, как там мы абстрагируемся от вещественного смысла рассматриваемых предметов и отношений и принимаем в расчет одну лишь формальную структуру зависимостей, здесь мы также исключаем из рассмотрения содержательный смысл логических связей и правил умозаключений и начинаем рассматривать лишь их формальную структуру» [13, с. 74].

На основе проведенного анализа структуры метаматематики (теоретической логики) можно сделать вывод, что метатеория вообще и метатеория бухгалтерского учета в частности должна строиться как формально-аксиоматическая теория и содержать в себе следующие структурные элементы:

- 1) систему аксиом метатеории;
- 2) правила вывода из принятой системы аксиом;
- 3) формальный язык метатеории;
- 4) правила оперирования с формальным языком метатеории.

Интересно отметить, что Д. Гильберт в 1900 г. сформулировал и представил на II Международном конгрессе математиков в Париже 23 проблемы, данный список проблем впоследствии получил название «Проблемы Гильберта». Для нас наиболее интересна шестая проблема Д. Гильберта, которую описывают следующим образом: «Математический подход к аксиомам физики. Гильберт был заинтересован в аксиоматизации различных областей физики (в особенности механики и вычисления вероятностей, которое в то время набирало силу как инструмент термодинамики), чтобы определить им формат, наподобие геометрии, ведь ее он считал практически эмпирической наукой. В решении этой проблемы уже наметился сдвиг благодаря физикам Эрнсту Маху (1838–1916) и Генриху Герцу (1857–1894), но математики ею еще не занимались. Программа аксиоматизации физики добилась (как станет ясно в следующей главе) определенных побед в первые десятилетия XX века»<sup>6</sup>.

На сегодняшний день аксиоматический метод используется не только в математике, логике, геометрии, физике, но и, например, в биологии. По нашему мнению, теория бухгалтерского учета может быть представлена в виде формально-аксиоматической теории, то есть может быть построена метатеория бухгалтерского учета или метаучет.

Вопросами создания метатеории бухгалтерского учета занимались как зарубежные, так и отечественные авторы. Стоит упомянуть Чарльза Кристенсона (Charles Christenson) [16], Росса Л. Уоттса (Ross L. Watts) и Джерольда Л. Циммермана (Jerold L. Zimmerman) [17].

В России изучением структуры метатеории бухгалтерского учета, ее значением для учетной методологии, построением формально-аксиоматической теории учета занимался Радик Сагигзянович Рашитов. Отмечая значение математических методов в бухгалтерском учете, Р.С. Рашитов пишет: «В целом широкое применение математических методов и ЭВМ в хозяйственном учете (ХУ – С.К.) направлено на создание его формализованной теории и метатеории. В этом отношении ХУ проходит те же этапы, что и сложившиеся фундаментальные науки. Это вовсе не означает, что учет станет ветвью математики. Это будет означать высокий

уровень развития науки о ХУ в отношении ее точности» [18, с. 34].

В автореферате докторской диссертации «Формально-структурный аспект методологии бухгалтерского учета»<sup>7</sup> автор так формулирует научную новизну своей работы: «В диссертационной работе впервые в бухгалтерском учете последовательно и систематически исследуются проблемы формальной методологии бухгалтерского учета, моделирования и формализации, терминологии и формального языка, аксиоматизации, разработки формализованной теории и метатеории и другие, представляющие собой самостоятельное направление исследований, объединяемых в рамках теоретического бухгалтерского учета»<sup>8</sup>. В отечественном бухгалтерском учете Радика Сагигзяновича Рашитова бесспорно можно признать пионером и основателем метатеоретического направления развития теории и методологии бухгалтерского учета.

Р.С. Рашитов так определяет понятие «метатеория бухгалтерского учета», ее объект и метод: «Теория, которая научает, анализирует теорию БУ формализованным методом, является метатеорией. Она «стоит» над теорией БУ. Объектом ее рассмотрения является формализованная теория БУ. Метатеория пользуется собственными методами исследования. Объект исследования метатеории описывается формализованным способом, то есть формализуется. Для этой цели объект исследования – в нашем случае сама теория БУ – аксиоматизируется и записывается на формализованном языке»<sup>9</sup>.

Автор напрямую увязывает развитие теории и методологии бухгалтерского учета со становлением метатеории бухгалтерского учета: «Вторым шагом является содержательный анализ формализованного объекта исследования. В метатеории анализируются различные теории и модели БУ, их эффективность, например, оценка модели с точки зрения простоты нахождения разрешающей процедуры к этой модели и т.д. Дальнейшее становление и развитие БУ связано со становлением метатеории. Одна из основных задач метатеории состоит в том, чтобы найти простую и обладающую большой адекватностью модель БУ.

<sup>7</sup> Рашитов Р.С. Формально-структурный аспект методологии бухгалтерского учета: Автореф. дис. д-ра экон. наук. Ленинград, 1985. 36 с.

<sup>8</sup> Там же. С. 5.

<sup>9</sup> Рашитов Р.С. Применение математических методов и ЭВМ в бухгалтерском учете в торговле: Учеб. пособие. Ленинград: ЛИСТ, 1976. С. 41.

<sup>6</sup> Наука. Величайшие теории: Вып. 34: Вначале была аксиома. Гильберт. Основания математики / Пер. с исп. М.: Де Агостини, 2015. С. 56.

В то же время она стремится найти общую теорию моделей путем изучения свойств таких моделей и выяснений основных понятий, лежащих в их основе»<sup>10</sup>.

Задачи метатеории Р.С. Рашитов видит в разработке формальных языков бухгалтерского учета (метаязыков) и анализе существующих теорий бухгалтерского учета формализованными средствами: «Задачи метатеории сводятся к разработке метаязыков для разных типов описания. В этой связи в число объектов метатеории БУ включаются все известные теории и концепции БУ. Сравнение и анализ различных теорий позволяют оценить их адекватность фактам, а также наличие объяснительной силы и предсказуемости относительно новых наблюдений. Метатеория БУ интересуется не индивидуальными моделями, а классами моделей применительно ко всем отраслям»<sup>11</sup>.

При создании метатеории бухгалтерского учета, включающей в себя систему аксиом, правила вывода, формализованный язык, бухгалтерский учет должен быть обогащен методами логики (формальной логики), математики, философии: «Центральным вопросом метатеории БУ является вопрос о том, каковы должны быть способы задания теории для различных моделей БУ. Метатеория исследует существующие теории учета путем их структурно-логического и математического моделирования. Она занимается также созданием принципиально новых теорий познания и отражения хозяйственного процесса. Метатеория БУ – это область, в которой учет соприкасается с логикой, философией, информатикой и математикой. Метатеория выявляет требования, предъявляемые к статусу БУ в целом и к отдельным его частям. Она вырабатывает разумные критерии для решения таких спорных проблем БУ, как границы предмета БУ, роль качественных и количественных методов и др.»<sup>12</sup>.

Несмотря на то что Радик Сагигзянович Рашитов детально изучал и описывал структуру метатеории бухгалтерского учета, предлагал аксиомы учета, формулировал формальный язык учета, полноценной формально-аксиоматической теории учета автор не создал, ограничившись автоматизацией бухгалтерского учета посредством формально-аксиоматического метода.

По нашему мнению, метатеория бухгалтерского учета должна быть построена по образцу метаматематики, как формально-аксиоматическая теория, которая включает:

- 1) систему аксиом метаучета;
- 2) правила вывода из принятой системы аксиом;
- 3) формальный язык метаучета;
- 4) правила оперирования с формальным языком метаучета. В этом случае появляется возможность проводить формализацию проблем бухгалтерского учета и решать их формальными методами.

Подводя итог проведенному анализу метатеоретических проблем бухгалтерского учета, можно остановиться на основных результатах и сделать следующие выводы.

**Первое.** В главе 34 «Трактата о счетах и записях» Лука Пачоли не описывал ни сальдовый, ни оборотный бухгалтерский баланс. Равенство итогового дебетового и кредитового оборота («суммы сумм») всей системы сбалансированных счетов следует рассматривать как контрольную процедуру (контрольное равенство), которое не имеет существенного значения в диграфической методологии бухгалтерского учета.

**Второе.** В структуре современного бухгалтерского учета присутствует как минимум один логический парадокс – счет Баланса, который имеет существенное значение для теории и методологии учета. Наличие логических парадоксов в какой-либо дисциплине не позволяет создать полноценную и непротиворечивую теорию, но при этом не оказывает никакого влияния на практическую деятельность данной дисциплины. Для выявления и устранения логических парадоксов необходимо подняться на уровень метатеории.

**Третье.** Метатеория бухгалтерского учета должна строиться по образцу метаматематики как формально-аксиоматическая теория, которая имеет собственную систему аксиом, правила вывода, формальный язык и правила оперирования с формальным языком.

<sup>10</sup> Там же.

<sup>11</sup> Там же. С. 41–42.

<sup>12</sup> Там же. С. 42.

**Таблица 1**  
**Итоговые обороты активного счета после балансирования**

**Table 1**  
**Overall positive account turnover after balancing**

Сальдо начальное	Дебетовый оборот	Кредитовый оборот	Итоговый дебетовый оборот после балансирования счета	Итоговый кредитовый оборот после балансирования счета		
				Сумма дебетового оборота больше суммы кредитового оборота (не включая суммы переносимого сальдо для балансирования счета)	Сумма дебетового оборота равна сумме кредитового оборота (не включая суммы переносимого сальдо для балансирования счета)	Сумма кредитового оборота больше суммы дебетового оборота (не включая суммы переносимого сальдо для балансирования счета)
+	+	+	Сумма начального сальдо и итогового дебетового оборота до балансирования счета	Сумма итогового кредитового оборота до балансирования счета и переносимого сальдо	Сумма итогового кредитового оборота до балансирования счета и переносимого сальдо	Сумма итогового кредитового оборота до балансирования счета и переносимого сальдо
+	+	-	Сумма начального сальдо и итогового дебетового оборота до балансирования счета	Переносимое сальдо, равное сумме начального сальдо и итогового дебетового оборота до балансирования счета	-	-
+	-	+	Начальное дебетовое сальдо	-	-	Сумма итогового кредитового оборота до балансирования счета и переносимого сальдо
-	+	+	Итоговый дебетовый оборот до балансирования счета	Итоговый кредитовый оборот до балансирования счета и переносимое сальдо	-	-
+	-	-	Начальное дебетовое сальдо	-	Переносимое сальдо, равное сумме начального дебетового сальдо	-
-	+	-	Итоговый дебетовый оборот до балансирования счета	Сумма переносимого сальдо, равная сумме итогового дебетового оборота до балансирования счета	-	-

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Таблица 2**  
**Итоговые обороты пассивного счета после балансирования**

**Table 2**  
**Overall negative account turnover after balancing**

Сальдо начальное	Дебетовый оборот	Кредитовый оборот	Сумма итогового кредитового оборота после балансирования счета	Итоговый дебетовый оборот после балансирования счета		
				Сумма кредитового оборота больше суммы дебетового оборота (не включая суммы переносимого сальдо для балансирования счета)	Сумма кредитового оборота равна сумме дебетового оборота (не включая суммы переносимого сальдо для балансирования счета)	Сумма дебетового оборота больше суммы кредитового оборота (не включая суммы переносимого сальдо для балансирования счета)
+	+	+	Сумма начального сальдо и итогового кредитового оборота до балансирования счета	Сумма итогового дебетового оборота до балансирования счета и переносимого сальдо	Сумма итогового дебетового оборота до балансирования счета и переносимого сальдо	Сумма итогового дебетового оборота до балансирования счета и переносимого сальдо
+	+	-	Начальное кредитовое сальдо	-	-	Сумма итогового дебетового оборота до балансирования счета и переносимого сальдо
+	-	+	Сумма начального сальдо и итогового кредитового оборота до балансирования счета	Переносимое сальдо, равное сумме начального кредитового сальдо и итогового кредитового оборота до балансирования счета	-	-
-	+	+	Итоговый кредитовый оборот до балансирования счета	Сумма итогового дебетового оборота до балансирования счета и переносимого сальдо	-	-
+	-	-	Начальное кредитовое сальдо	-	Переносимое сальдо, равное сумме начального кредитового сальдо	-
-	-	+	Итоговый кредитовый оборот до балансирования счета	Сумма переносимого сальдо, равная сумме итогового кредитового оборота до балансирования счета	-	-

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Таблица 3**  
«Состояние счетов» по Н.А. Кипарисову, руб.

**Table 3**  
State of Accounts according to N.A. Kiparisov, RUB

Состояние счетов			
Актив		Пассив	
Здания и сооружения	99 900	Уставный фонд	140 000
Машины	24 975	Спецфонды	3 000
Сырье	35 000	Долгосрочные ссуды	40 000
Вспомогательные материалы	7 000	Рабочие	300
Топливо	4 000	Кредиторы	6 000
Готовые изделия	7 625	Реализация изделий	2 800
Касса	3 200	Соцнакопления	20 000
Расчетный счет в Госбанке	45 500	–	–
Дебиторы	4 300	–	–
Издержки обращения	600	–	–
<b>Итого...</b>	<b>232 100</b>	<b>–</b>	<b>232 100</b>

Источник: [8, с. 73]

Source: [8, p. 73]

**Рисунок 1**  
Балансирование активного счета

**Figure 1**  
Balancing the positive account

Дебет	Касса	Кредит	Дебет	Касса	Кредит
100 000			280 000		
150 000		170 000			
200 000		280 000			
450 000		450 000			

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 2**  
Балансирование пассивного счета

**Figure 2**  
Balancing the negative account

Дебет	Капитал	Кредит	Дебет	Капитал	Кредит
		160 000			250 000
		40 000			
		50 000			
250 000		250 000			

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Список литературы**

1. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / под ред. проф. М.И. Кутера. М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. 308 с.
2. *Цыганков К.Ю.* Очерки теории и истории бухгалтерского учета. М.: Магистр, 2007. 462 с.
3. *Кейль К.П.* О некоторых древнейших обработках трактата Луки Пачиоло по бухгалтерии: Очерк к истории бухгалтерии / Пер. с нем. С.Ф. Иванова. Могилев губ.: Губ. тип., 1910. 180 с.
4. *Бауэр О.О.* Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. М.: Т-во «Печатня С.П. Яковлева», 1911. 339 с.
5. *Хавкинс Дж.* Ключ коммерции, или торговли: То есть наука бухгалтерия, изъясняющая содержание книг, и производство счетов купеческих. СПб.: Печатано иждивением типографщика и книгопродавца Х.Ф. Клеэна: При Императорском артиллерийском и инженерном шляхетном кадетском корпусе, 1783. 250 с.
6. *Кошкин И.А.* Построение бухгалтерского баланса: (Теория баланса). Ленинград: [б. и.], 1940. 120 с.
7. *Вольф А.М.* Инвентарь и баланс // Счетоводство. 1891. № 7. С. 102–107.
8. *Кипарисов Н.А.* Краткий курс основ советского балансового учета. М.: ВСЕККЗО, 1937. 120 с.
9. *Рассел Б.* Введение в математическую философию. Избранные работы / Пер. с англ. Новосибирск: Сибирское унив. изд-во, 2007. 264 с.
10. *Смирнова Е.Д.* О чем говорят парадоксы: их роль в познавательной деятельности // Вопросы философии. 2010. № 6. С. 55–66.
11. *Соколов Я.В.* Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. 400 с.
12. *Кутер М.И., Кузнецов Ал.В.* Открытие и закрытие бухгалтерских счетов: исторические аспекты процедуры // Международный бухгалтерский учет. 2011. Т. 14. Вып. 16. С. 60–67.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otkrytie-i-zakrytie-buhgalterskih-schetov-istoricheskie-aspekty-protsedury>
13. *Гильберт Д., Бернайс П.* Основания математики: логические исчисления и формализация арифметики / Пер. с нем. М.: Наука, 1982. 556 с.
14. *Гильберт Д., Бернайс П.* Основания математики: Теория доказательств / Пер. с нем. М.: Наука, 1982. 652 с.
15. *Гильберт Д., Аккерман В.* Основы теоретической логики / Пер. с нем. М.: Государственное издательство Иностранной литературы, 1947. 304 с.
16. *Christenson C.* The Methodology of Positive Accounting. *The Accounting Review*, 1983, vol. 58, no. 1, pp. 1–22. Stable URL: <https://www.jstor.org/stable/246639>
17. *Watts Ross L., Zimmerman Jerold L.* Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, 1978, vol. 53, no. 1, pp. 112–134.  
Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=928684>
18. *Рашитов Р.С., Мишин К.Ф., Бочков Н.Н.* Машинная обработка учетно-статистической информации. Ленинград: Изд-во ЛГУ, 1979. 208 с.

**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.

## A METATHEORY OF ACCOUNTING

Sergei V. KOLCHUGIN

Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM), Novosibirsk, Russian Federation  
s.kolchugin@rambler.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>

**Article history:**

Received 18 September 2018  
Received in revised form  
27 September 2018  
Accepted 1 October 2018  
Available online  
15 November 2018

**JEL classification:** B40, B41,  
M40, M41, M49

**Keywords:** accounting,  
methodology, theory, history,  
metatheory of accounting,  
structure of metatheory

**Abstract**

**Subject** This article deals with the procedure issues of formation of the balance sheet in Chapter 34 of the *Summa de arithmetica, geometria. Proportioni et proportionalita* (The Treatise on Accounts and Records) by Luca Pacioli. The article also discusses the existence of logical paradoxes in accounting, which hinder the creation of a consistent accounting theory and cause the need for metatheoretical studies.

**Objectives** The article intends to justify the structure of the metatheory of accounting as a formal-axiomatic theory.

**Methods** For the study, I used the axiomatic method, deduction and complete induction principles, comparison, and logical extension.

**Results** The article shows that in the structure of modern accounting, there is at least one logical paradox, namely the *Balance Account*, which is essential for the theory and methodology of accounting. Logical paradoxes in any discipline do not allow creating a valuable and consistent theory, though they do not influence the practice of this discipline.

**Conclusions** The metatheory of accounting should be based on the model of metamathematics, as a formal-axiomatic theory, which has its own system of axioms, rules of inference, formal language, and the rules of formal language use.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Kolchugin S.V. A Metatheory of Accounting. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 11, pp. 1236–1252.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.11.1236>

**References**

1. Pacioli L. *Traktat o schetakh i zapisyakh* [Tractatus de computis et scripturis]. Moscow, Finansy i Statistika; Krasnodar, Prosveshchenie-Yug Publ., 2009, 308 p.
2. Tsygankov K. Yu. *Ocherki teorii i istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the theory and history of accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2007, 462 p.
3. Keil K.P. *O nekotorykh drevneishikh obrabotkakh traktata Luki Pachiolo po bukhgalterii: Ocherk k istorii bukhgalterii* [On some of the oldest treatments of the Treatise by Luca Pacioli in accounting: Essay to the History of accounting]. Mogilev Governorate, Gub. tip. Publ., 1910, 180 p.
4. Bauer O.O. *Memuary k istorii bukhgalterii i pamyatniki svyashchennoi stariny* [Memoirs to the History of accounting and the monuments of sacred antiquity]. Moscow, T-vo Pechatnya S.P. Yakovleva Publ., 1911, 339 p.
5. Hawkins J. *Klyuch kommertsii, ili trgovli: To est' nauka bukhgalteriya, iz "yavlyayushchaya sodержanie knig, i proizvodhenie shchetov kupecheskikh* [The key of commerce, or trade: That is the Science of Accounting, which expresses the content of books, and the creation of merchant accounts]. St. Petersburg, Work and Labor of Printer and Bookseller Ch.F. Kleen at the Imperial Artillery and Engineering Gentry Cadet Corps, 1783, 250 p.
6. Koshkin I.A. *Postroenie bukhgalterskogo balansa: (Teoriya balansa)* [Constructing a balance sheet (The balance theory)]. Leningrad, 1940, 120 p.



7. Vol'f A.M. [Fixtures and the balance sheet]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1891, no. 7, pp. 102–107. (In Russ.)
8. Kiparisov N.A. *Kratkii kurs osnov sovetskogo balansovogo ucheta* [A short course of the fundamentals of the Soviet balance record]. Moscow, VSEKKZO Publ., 1937, 120 p.
9. Russel B. *Vvedenie v matematicheskuyu filosofiyu. Izbrannye raboty* [Introduction to Mathematical Philosophy. Selected works]. Novosibirsk, Sibirskoe univ. izdatel'stvo Publ., 2007, 264 p.
10. Smirnova E.D. [About what speak paradoxes: Their role in cognitive activity]. *Voprosy Filosofii*, 2010, no. 6, pp. 55–66. (In Russ.)
11. Sokolov Ya.V. *Ocherki po istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the History of accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1991, 400 p.
12. Kuter M.I., Kuznetsov A.I.V. [Opening and closing of accounts: historical aspects of the procedure]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, vol. 14, iss. 16, pp. 60–67. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otkrytie-i-zakrytie-buhgalterskih-schetov-istoricheskie-aspekty-prosedury> (In Russ.)
13. Hilbert D., Bernays P. *Osnovaniya matematiki: logicheskie ischisleniya i formalizatsiya arifmetiki* [Grundlagen der Mathematik. Vol. 1]. Moscow, Nauka Publ., 1982, 556 p.
14. Hilbert D., Bernays P. *Osnovaniya matematiki: Teoriya dokazatel'stv* [Grundlagen der Mathematik. Vol. 2]. Moscow, Nauka Publ., 1982, 652 p.
15. Hilbert D., Ackermann W. *Osnovy teoreticheskoi logiki* [Grundzuge der theoretischen Logik]. Moscow, Gosudarstvennoe izdatel'stvo Inostranoi literatury Publ., 1947, 304 p.
16. Christenson C. The Methodology of Positive Accounting. *The Accounting Review*, 1983, vol. 58, no. 1, pp. 1–22. Stable URL: <https://www.jstor.org/stable/246639>
17. Watts Ross L., Zimmerman Jerold L. Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, 1978, vol. 53, no. 1, pp. 112–134. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=928684>
18. Rashitov R.S., Mishin K.F., Bochkov N.N. *Mashinnaya obrabotka uchetno-statisticheskoi informatsii* [Machine processing of accounting and statistical information]. Leningrad, Leningrad State University Publ., 1979, 208 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.