

Проблемы, мнения, решения

ГРАНИЦЫ ПОЗНАНИЯ В СЧЕТОВОДСТВЕ

Ю.И. БУДОВИЧ,
*доктор экономических наук,
 профессор кафедры
 макроэкономического регулирования,
 Финансовый университет
 при Правительстве Российской Федерации,
 Москва, Российская Федерация*

Предмет. Предметом исследования является теория объема исследования бухгалтерского учета – практики.

Цели. Целью исследования выступает совершенствование теории границ исследования бухгалтерского учета – практики. Для достижения этой цели были решены следующие задачи: продемонстрирована структура теории объема исследования вида исследовательской деятельности; сформулированы основные положения теории объема исследования бухгалтерского учета – практики; выявлены структурные недостатки данной теории при ее изложении в теоретических частях учебных курсов науки «бухгалтерский учет»; показаны содержательные недостатки методологических конструктов, образующих элементы теории объема исследования бухгалтерского учета – практики.

Методология. Проведенное исследование базировалось на результатах авторского фундаментального исследования в области теории объема исследования экономической теории. В связи с этим использовались прежде всего метод аналогии и метод «от абстрактного к конкретному».

Результаты. В результате исследования получены основы адекватной теории объема исследования бухгалтерского учета – практики, продемонстрированы основные недостатки этой теории в современной учебной литературе по бухгалтерскому учету.

Применение. Полученные результаты могут быть использованы при формировании теоретических частей учебных курсов науки «бухгалтерский учет».

Значимость. Теоретическая значимость полученных в работе результатов состоит во введении в научный оборот понятия «объем исследования бухгалтерского учета – практики», разработке основ

данной теории в методологии бухгалтерского учета – практики. Практическая значимость полученных результатов состоит в возможности формирования на их основе компактной и полной характеристики объема исследования в учебных курсах науки «бухгалтерский учет».

Ключевые слова: объем исследования бухгалтерского учета, методология бухгалтерского учета, бухгалтерская информация

Аналогия, естественно, обоснованная, со времен появления системного подхода Л. Берта-ланфи (в середине 50-х гг. XX в.) единодушно признается одним из наиболее эффективных путей развития науки и практики. Доказано, что структуры процессов, хорошо зарекомендовавших себя в одних областях теоретической и практической деятельности, могут быть с успехом использованы и в других. В последние годы в фундаментальной экономической науке – экономической теории – были осуществлены исследования, связанные с возвращением в экономическую науку и практику традиционной методологии экономического исследования¹, разумеется, в ка-

¹ Традиционная методология экономического исследования в разных своих частях формировалась в разное время и так же демонтировалась в результате разнообразных политических, идеологических, империалистических и прочих не связанных с интересами общества влияний. В частности, теория метода экономического исследования была в основном сформирована к концу XIX в. – в работах таких ученых, как Дж. Кэрнс, К. Менгер, Дж.Н. Кейнс и др., и демонтирована в нашей стране на рубеже 20–30-х гг. XX в. в связи с переходом к марксистско-ленинской политической экономии, а на Западе – в 30–40-е гг. XX в. в связи с математизацией науки.

чественно новом виде, которые позволили внести ясность, в частности, в структуру теоретических отделов видов экономической деятельности. Были получены основы для приведения их «в порядок», «очищения» от многочисленных и неадекватных теоретических конструкторов, к тому же вовсе не закрывающих все вопросы теории, которые десятилетиями стихийно формировались вследствие отсутствия ее структурной ясности. Настоящее исследование является попыткой применения структуры теории объема (границ, пределов) исследования (познания) экономической теории для совершенствования аналогичной теории счетоводства (бухгалтерского учета–практики).

Как было установлено автором настоящего исследования на основе логического и исторического анализа, представленного в монографии «Дискуссия о предмете экономической теории в XXI в.: перевод в конструктивное русло», теория предмета исследования, традиционно выделяемая в его методологии, является частью более общей теории объема исследования [3, с. 40–49], и именно ей, а не теории предмета в методологии исследования «противостоит» теория его метода. Оказывается, совершенно случайно в англоязычной экономико-методологической литературе конца XIX в. в паре с термином *method* вместо слова *object* использовалось слово *scope*, которое русскими переводчиками (теперь уже ясно, что неправильно) переводилось как предмет². И как показал анализ российских работ по политической экономии XIX в., соответствующая часть методологии науки исторически формировалась именно как теория объема исследования, а определение его предмета рассматривалось лишь как этап получения характеристики объема исследования³. К концу XIX в. произошла утрата представления о теории объема исследования, и соответствующий компонент методологии науки стал формироваться

стихийно, что в значительной мере обусловило его многочисленные структурные недостатки, среди которых множественность конструкторов, неполнота, нелогичность, рассредоточенность и др. [3, с. 63–67].

Также было установлено, что под предметом исследования следует понимать его общественно полезные результаты⁴. Обратим внимание на то, что при изложении результатов уже готового исследования по вопросу о предмете в простых случаях (когда перечни объектов познания и результатов их исследования невелики и последние для всех объектов познания одинаковы) характеристики изучаемых процессов (объектов познания) и общественно полезных результатов их познания (т.е. собственно предмета) могут объединяться в одних предложениях⁵. Собственно же исследование по вопросу о предмете делится на две части, в одной из которых устанавливаются (обосновываются) объекты познания, а в другой – результаты их познания, представляющие интерес для общества. В экономической теории к концу XIX в. в силу разных причин произошла утрата соответствующей трактовки понятия «предмет исследования», что в немалой степени «поспособствовало» формированию структурных недостатков теории объема исследования науки в части характеристики ее предмета.

Теперь можно объяснить, что характеризует объем исследования и почему он так важен для исследования. Предварительно обратим внимание на то, что объем (границы) деятельности определяется не только его результатами, которые как раз и характеризует предмет деятельности (в нашем случае – исследования)⁶, но и степенью ее вертикальной интеграции. Так, автозавод может осуществлять только «чистую» сборку автомобилей, а может также производить и их детали и узлы. Степень такой интеграции фактически определяется средствами производства, получаемыми предприятием со стороны (для исследовательской деятельности – используемыми в работе исследовательскими результатами, получаемыми в готовом виде со стороны). В первом случае таковыми у автозавода выступают готовые детали и узлы автомобилей, во

² Так, знаменитое методологическое произведение Дж.Н. Кейнса (отца Дж. М. Кейнса) «Предмет и метод политической экономии» (1891 г.) [7], переведенное на русский язык И.А. Баландиным в 1899 г., по-английски называлось «The Scope and Method of Political Economy».

³ Ставилась и соответствующая цель исследования в рассматриваемой части методологии науки. Как отмечал Г. Шторх в работе «Курс политической экономии, или изложение начал, обуславливающих народное благоденствие» (Т. 1, 1815 г.), «для того, чтобы изучить науку, нужно иметь точное понятие о ее сущности и размере исследований, ей подлежащих...» [16, с. 1]. А. Бутовский в книге «Опыт о народном богатстве или о началах политической экономии» (Т. 1, 1847 г.) отмечал, что «каждая наука должна держаться в своих пределах...» [4, с. 1].

⁴ Как отмечал Дж.Ст. Милль в работе «Основания политической экономии с некоторыми применениями к общественной философии» (1848 г., рус. изд. 1896 г.): «Законы производства и распределения и некоторые, основанные на опыте, выводы из них составляют предмет следующего трактата» [10, с. 22].

⁵ Как это и сделано у Дж.Ст. Милля.

⁶ В первой половине XIX в. предметом назывался результат всякой деятельности, в том числе и производственной.

втором – материалы и комплектующие для производства этих деталей и узлов.

Никто не будет спорить с тем, что вопрос предмета познания – это вопрос полноты исследования, осуществляемого в обществе, и рационального разделения исследовательского труда между отдельными видами этого труда, от чего зависит его эффективность⁷, что и обуславливает важность определения предмета исследования. Вопрос исследовательских результатов, получаемых в готовом виде со стороны, – это вопрос тех же полноты общественного исследования и рационального разделения исследовательского труда. Таким образом, определение предмета исследования и определение результатов исследования, получаемых со стороны, являются двумя взаимодополняющими частями одной важной работы, именуемой определением объема или границ исследования, а ее важность обусловлена тем, что от ее качества зависит эффективность исследования. Это и обусловило формирование в методологии политической экономии именно теории объема исследования. Так как предмет исследования и используемые в исследовании знания, получаемые со стороны, вместе определяют осуществляемую в данном виде исследования деятельность, то и понятно, почему теория метода исследования противостоит не теории предмета исследования, а именно теории его объема.

Рассмотрим структуру теории объема исследования при ее изложении в учебной литературе (т.е. как уже готовых результатов соответствующего исследования). Она состоит из трех частей.

Первая часть представляет собой общую характеристику объема исследования данного его вида и его обоснование. В ней формулируются критерии отнесения общественно полезных исследовательских результатов к данному виду исследовательской деятельности (т.е. к его предмету) и их обоснование.

Так, к ведению экономической теории относятся любые результаты наиболее общего теоретического исследования (описание, проблемы, их причины, меры экономической политики, законы и т.д.) всех экономических процессов, в том числе процессов экономического управления. Обоснование – экономическая теория осуществляет все этапы

⁷ Если данный вид исследования не производит исследований, в осуществлении которых он обладает преимуществом перед другими его видами, то их приходится производить другим видам, естественно, с меньшей эффективностью, что означает общее снижение эффективности исследования в обществе.

познания и является фундаментальной наукой, т.е. основой других экономических наук. К ее ведению также относятся все результаты исследования собственной деятельности экономической теории, как практической, так и теоретической (т.е. методологии науки). Обоснование – любой вид деятельности включает и управление им, которое в научном виде деятельности подлежит еще и теоретическому обобщению.

В первой части также формулируются критерии готовых результатов, получаемых со стороны, и дается их обоснование.

Так, осуществляемое в экономической теории наиболее общее теоретическое исследование экономических процессов должно основываться на готовых результатах менее общего теоретического исследования этих же процессов. Обоснование – дифференциация теоретического экономического исследования по уровням конкретности результатов⁸.

Пример экономической теории показывает, что в первой части теории объема исследования получают отражение «разборки» данного вида исследования с теми видами исследования, которые хотя бы теоретически «покушались» на его исследовательские результаты⁹, а также с теми его собственными представителями, которые пытались захватить «чужие» предметы¹⁰.

Вторая часть включает основанную на представлениях об объеме исследования (специализации) данного его вида, выработанных в первой части, подробную характеристику его результатов, передаваемых на сторону (т.е. его фактического предмета) и используемых в работе готовых результатов, получаемых им со стороны. Характеристика как первых, так и вторых состоит из трех элементов:

- исследуемые процессы;
- общественно полезные результаты их исследования;

⁸ В частности, наличие таких наук, как отраслевые экономики предприятия, в условиях, когда в экономической теории разрабатывается общая теория фирмы.

⁹ К таковым в истории экономической теории относилась прежде всего техника.

¹⁰ В конце XIX в. в науке шла борьба с теми, кто, кстати, вполне обоснованно включал в политическую экономию экономическую политику. С точки зрения современной науки к таковым относятся экономические «империалисты», включающие в предмет науки результаты исследования и неэкономических социальных процессов, лишь бы они происходили в условиях редкости ресурсов и наличия альтернативных путей их использования.

– принципиальные требования к результатам по качеству.

Как уже отмечалось ранее, в «простых случаях» характеристики объектов познания и результатов их познания могут объединяться.

Третья часть включает перечисление пользователей и поставщиков соответствующих результатов и описание народнохозяйственного эффекта от соответствующих связей, состоящего в сравнении затрат на получение соответствующих результатов у их производителей и эффекта от их применения для решения своих проблем у их пользователей.

Очевидно, что собственно исследование по второй части теории пределов отталкивается от пользователей результатов (их потребностей) и поставщиков готовых результатов (их возможностей). Но так как в учебной литературе приводятся готовые результаты этого исследования, то их изложение и принимает указанную выше форму. Вместе с тем в простых случаях (вернее, в кажущихся простыми) также демонстрируется пример экономической теории, характеристики передаваемых/получаемых результатов совмещаются с характеристиками их потребителей и поставщиков, т.е. вторая и третья части объединяются.

Пример экономической теории наглядно показывает все последствия утраты трактовки понятия «предмет исследования» как общественно полезных результатов последнего. Эта утрата сделала невозможным соблюдение рассмотренного ранее порядка определения предмета вида исследовательской деятельности (в два этапа). В результате развитие теории предмета политической экономии (экономической теории), связанное с расширением представлений об объектах ее познания и полезных для общества результатов их исследования, пошло по пути формирования, вместо относительно компактной характеристики предмета, множества неполноценных и конкурирующих (внутри своих групп) предметных конструктов, одна часть которых стихийно служит для характеристики объектов познания науки, а другая – общественно полезных результатов их познания. При этом в обеих группах представлены конструкты, служащие для характеристики состава совокупности и отдельных ее элементов¹¹. Это привело к необоснованному

«загромождению» теоретических частей учебников и учебных пособий по экономической теории соответствующим материалом. Самое же печальное состоит в том, что рассматриваемые конструкты и в совокупности не достигают своей цели – имеются многочисленные «пробелы» в характеристике как состава объектов познания современной экономической теории, так и результатов их исследования, передаваемых на сторону.

Очевидно, что на ошибках теории объема исследования науки «экономическая теория» должны учиться другие экономические науки, в том числе наука «бухгалтерский учет», занимающаяся формированием теории объема исследования (границ познания) бухгалтерского учета – практики. Эта теория, естественно, получает отражение в теоретических частях учебников и учебных пособий по бухгалтерскому учету. Перед тем, как ее рассматривать, сформулируем положения первой части теории объема познания бухучета-практики.

К предмету бухучета-практики относятся:

- все данные «стоимостного» наблюдения деятельности предприятия и его подразделений;
- отклонения данных стоимостного наблюдения от стандартов, планов и т.д. (проблемные ситуации);
- результаты исследований, связанных с управлением собственно бухгалтерским учетом.

Бухгалтерский учет – практика изучает деятельность предприятия и его подразделений, так как практическое экономическое исследование, к которому относится и бухгалтерский учет, дифференцируется по уровням управления; собирает в том числе данные стоимостного наблюдения отдельных фактов хозяйственной жизни, выверяет соответствующую базу данных, поскольку только на основе исходных и специально проверенных данных стоимостного наблюдения можно построить точную обобщенную стоимостную картину работы предприятия и его подразделений, а также потому, что в определенной части осуществляет первичное стоимостное наблюдение (при начислении оплаты труда, налогов, амортизации и др.)¹². Соответствующие проблемные ситуации относятся к предмету бухучета-практики потому, что наиболее эффективным фиксатором отклонений факта

¹¹ Только для характеристики состава результатов познания экономической теории в настоящее время используются восемь конструктов (концепций): 1) определение предмета; 2) концепция функций науки; 3) концепция задач науки; 4) характеристика позитивного и нормативного исследований; 5) концепция конечных результатов науки; 6) концепция сис-

темы экономических законов; 7) характеристика отделов науки; 8) концепция ролей экономиста-теоретика [3, с. 59].

¹² Этот элемент предмета бухгалтерского учета – практики соответствует традиционной (современной) трактовке содержания бухгалтерской деятельности на предприятии, которая сама нуждается в обосновании.

от плана является наблюдатель факта. Результаты исследований, связанных с управлением бухгалтерским учетом, относятся к результатам бухучета-практики потому, что при эффективном управлении все виды исследовательских результатов (описание, проблемные ситуации, факторы, прогнозы, меры по решению проблем, планы деятельности с учетом мер), связанных с управлением подразделениями предприятия, формируются в самих этих подразделениях.

Бухгалтерский учет – практика должен основывать свое исследование на готовых результатах стоимостного наблюдения единичных фактов хозяйственной жизни (кроме тех, которые вырабатывает он сам). Обоснование – первичное стоимостное наблюдение неизбежно осуществляется исполнителями соответствующих хозяйственных операций, а присутствие при их совершении «специальных» наблюдателей от бухгалтерского учета нерационально. В связи с тем, что бухгалтерский учет занимается выявлением проблемных ситуаций в работе предприятия и его подразделений, он должен располагать необходимой для этого готовой плановой и распорядительно-договорной информацией. Как регулируемый вид деятельности и как вид деятельности предприятия бухгалтерский учет – практика должен использовать готовые исследовательские результаты, связанные с управлением данным видом деятельности, которые вырабатываются регулятором и руководством предприятия. Бухгалтерский учет – практика должен использовать любую другую готовую информацию, необходимую для эффективного управления бухгалтерским учетом, в частности, вырабатываемую в науке «бухгалтерский учет».

Рассмотрим структурные недостатки теории границ познания счетоводства, получающей отражение в учебной литературе по бухгалтерскому учету. Анализ теоретических частей учебников и учебных пособий по бухгалтерскому учету выявил наличие следующих концепций, относящихся к теории пределов бухгалтерского учета – практики, перечень которых также характеризует их обычную последовательность:

- 1) хозяйственный учет;
- 2) виды хозяйственного учета (в том числе краткое определение предмета бухучета-практики);
- 3) элементы бухгалтерского учета;
- 4) место бухгалтерского учета в системе управления;
- 5) задачи бухгалтерского учета;

- 6) функции бухгалтерского учета;
- 7) требования к бухгалтерской информации;
- 8) пользователи бухгалтерской информации;
- 9) предмет и объекты бухгалтерского учета.

Рассмотрим соответствие этих концепций трем элементам теории объема исследования бухучета-практики.

Первому элементу соответствуют следующие концепции (номера взяты из общего списка):

- хозяйственный учет (№ 1);
- виды хозяйственного учета (№ 2).

Второму элементу соответствуют:

- элементы бухгалтерского учета (№ 3);
- задачи бухгалтерского учета (№ 5);
- функции бухгалтерского учета (№ 6);
- требования к бухгалтерской информации (№ 7);
- предмет и объекты бухгалтерского учета (№ 9).

Третьему элементу соответствуют:

- место бухгалтерского учета в системе управления предприятием (№ 4);
- пользователи бухгалтерской информации (№ 8).

Несложно обнаружить, что последовательность концепций, относящихся к теории объема исследования бухучета-практики, в значительной мере соответствует ее рассмотренной ранее структурной характеристике (картину «портит» лишь расположение концепций, отмеченных номерами 9 и 4), что подтверждает объективность существования теории границ исследования.

Далее рассмотрим полноту охвата вопросов соответствующих элементов теории объема исследования бухучета-практики относящимися к ним концепциями.

Первый элемент является охваченным, так как в соответствующих концепциях рассматривается соотношение между бухучетом-практикой и его «конкурентом» по стоимостному наблюдению – оперативным учетом¹³. Второй элемент является охваченным лишь наполовину – не представлена характеристика исследовательских результатов со стороны, используемых бухгалтерией. Третий элемент также охвачен лишь наполовину – не пред-

¹³ К.Н. Лебедев отмечает, что «...первоначально бухгалтерский учет, в частности, тот вариант, который был разработан в «Трактате о счетах и записях» Л. Пачоли, представлял собой систему именно оперативного учета» [9, с. 38–39]. В последствии стоимостное отражение деятельности предприятия выделилось в отдельный вид деятельности – собственно бухгалтерский учет, т.е. было «изъято» из оперативного учета.

ставлена характеристика поставщиков информации для бухгалтерского учета. Таким образом, теория границ исследования счетоводства, получающая отражение в учебной литературе по бухгалтерскому учету, в структурном отношении характеризуется наряду с некоторой нелогичностью и неполнотой.

Далее рассмотрим качество соответствующих характеристик. Основные недостатки концепции хозяйственного учета (частью которого выступает бухгалтерский учет):

- из предмета бухучета-практики необоснованно исключаются отклонения полученных данных стоимостного наблюдения от планов, стандартов и пр.;

- из предмета бухучета-практики необоснованно исключаются результаты исследований, связанных с управлением собственно бухгалтерским учетом.

И на самом деле, согласно приводимым в работах по бухгалтерскому учету определениям хозяйственного учета к ведению последнего относится только наблюдение¹⁴.

К основным недостаткам концепции видов хозяйственного учета относятся следующие:

- бухгалтерский учет на предприятии (в продолжение его трактовки в концепции хозяйственного учета) трактуется как деятельность, заключающаяся исключительно в наблюдении¹⁵;

- из ведения бухучета-практики необоснованно исключается составление «стоимостных» форм статистической отчетности, которое при этом относится к статистическому учету, трактуемому как отдельный вид учета на предприятии. Об этом говорит как то, что деятельность по составлению статистической отчетности предприятия рассматривается в характеристике статистического учета, так и то, что данная деятельность не рассматривается как часть бухгалтерского учета в характеристике последнего¹⁶;

¹⁴ Как отмечают Ю.И. Сигидов и А.И. Трубилин, «...хозяйственный учет – это система наблюдения, измерения, регистрации и обобщения фактов, явлений и хозяйственных процессов в целях контроля, анализа и управления ими» [14, с. 14].

¹⁵ Так, согласно данной концепции, представленной в учебнике «Теория бухгалтерского учета» Ю.А. Бабаева (2008 г.), «бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, доходах и расходах организации и их изменении, выражающихся в сплошном, непрерывном документальном отражении всех хозяйственных операций» [2, с. 8].

¹⁶ Как показал К.Н. Лебедев в работе «Проблемы и перспективы науки «Экономический анализ»» (2013 г.), статистический учет как таковой на предприятии отсутствует –

– соотношение между бухгалтерским учетом и оперативным учетом на предприятии адекватно не раскрывается¹⁷. В частности, не отмечается, что бухгалтерский учет широко пользуется информацией оперативного учета, прежде всего данными первичного наблюдения¹⁸. Понятно, что в этих условиях отсутствуют и необходимые обоснования традиционного содержания собственно бухучета-практики, предполагающего широкое дублирование стоимостного отражения, осуществляемого подразделением предприятия. Именно «благодаря» рассматриваемому недостатку теория объема исследования бухучета-практики во второй и третьей частях фактически формируется как теория его предмета.

Перейдем к характеристике недостатков концепций, стихийно характеризующих предмет бухучета-практики.

Основными недостатками концепции элементов бухгалтерского учета являются:

- сведение общественно-полезных результатов бухучета-практики к отчетности, т.е. исключение из их состава данных первичного стоимостного

реально он представляет собой части оперативного и бухгалтерского видов учета, связанные с заполнением соответствующих учетных форм [9, с. 91].

¹⁷ Как пишет К.Н. Лебедев в работе «Проблемы и перспективы науки «Экономический анализ»» (2013 г.), оперативному и бухгалтерскому видам учета ошибочно вменяется различное функциональное назначение – функцией первого считается предоставление оперативной информации (данных текущего наблюдения и сведений о работе за короткие промежутки времени после их завершения), а второго – предоставление данных о деятельности фирмы в течение длительных периодов времени (календарных кварталов, годов), проводятся принципиальные различия между пользователями их результатов. В действительности же бухгалтерский учет снабжает управление фирмы учетными сведениями и сведениями оперативного характера, а оперативный учет готовит сведения о работе фирмы и за длительные календарные периоды времени (за те же кварталы и года), различия между пользователями их результатов минимальны, например, те же акционеры, традиционно рассматриваемые как пользователи результатов исключительно бухгалтерского учета (такого результата, как годовая отчетность), активно пользуются «предварительными» данными о работе фирмы за год, вырабатываемыми в оперативном учете. По мнению К.Н. Лебедева, оперативный и бухгалтерский виды учета имеют одинаковое назначение, в связи с чем бухгалтерский учет может быть определен как система отражения деятельности фирмы, дублирующая оперативный учет [9, с. 41–42].

¹⁸ Определенное исключение составляет работа М.И. Кутера «Теория бухгалтерского учета» (2002 г.), в которой в характеристике видов хозяйственного учета отмечается, что «финансовый и управленческий бухгалтерский учет основывается на данных оперативного учета, которые последовательно сводятся и группируются на взаимосвязанных счетах» [8, с. 39].

учета и регистров бухгалтерского учета, а также проблемных ситуаций и результатов исследования, связанных с управлением собственной деятельностью бухгалтерии;

– исключение из предмета бухучета-практики данных обобщенного стоимостного отражения, относящихся к статистической отчетности.

К основным недостаткам концепции задач бухучета-практики¹⁹ можно отнести то что:

– реально получают отражение только те разновидности объектов исследования, которые подвергаются стоимостному наблюдению. Не уточняется, что к объектам познания бухучета-практики относятся в том числе деятельность по бухгалтерскому учету и ее элементы. В первой и третьей задачах в качестве объектов познания указываются деятельность предприятия в целом и такая ее сторона, как имущественное положение, во второй – процессы формирования и расходования различных видов имущества. В терминах последних могут быть охарактеризованы любые процессы деятельности предприятия, но в бухгалтерском учете к имуществу относятся лишь те его виды, движение которых учитывается в денежном выражении, т.е. укрупненные виды имущества. К последним не относятся, например, форма отчетности, в связи с чем процесс ее заполнения, выступающий элементом деятельности по бухгалтерскому учету, не является объектом познания бухучета-практики. Следует отметить, что деятельность по бухгалтерскому учету в целом и ее укрупненные элементы могут подвергаться обобщенному стоимостному наблюдению – в управленческом бухгалтерском учете при составлении отчетов о затратах на содержание бухгалтерии и ее подразделений;

– полезные результаты исследования соответствующих объектов познания, как правило, сводятся к данным стоимостного наблюдения (согласно второй задаче), а также к предотвращению отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявле-

нию внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации (согласно третьей задаче). Таким образом, в качестве таковых не указываются проблемные ситуации, выявляемые в процессе стоимостного наблюдения. Заметим, что соответствующее участие бухгалтерского учета в исполнении контрольной функции обязательно находило отражение в концепции задач бухучета-практики в советской науке «бухгалтерский учет»²⁰. Кроме того, в качестве полезных результатов бухучета-практики не указываются такие разновидности результатов исследования собственной деятельности бухгалтерии, как причины проблемных ситуаций, их возможные последствия, планы мероприятий по решению проблем и планы деятельности с их учетом;

– полезные результаты бухучета-практики, относящиеся к третьей задаче, выделены неправильно. Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности не является задачей (полезным результатом) бухгалтерского учета (кроме случаев, касающихся работы собственно бухгалтерии, чего, очевидно, не имели в виду авторы данной концепции задач). Задачи бухгалтерии характеризуют действия собственно бухгалтерских работников, а их действия (даже решение о невыдаче аванса) не имеют непосредственного отношения к предотвращению отрицательных результатов (это действия субъекта управления предприятием или других подразделений предприятия, состоящие в принятии соответствующих корректирующих решений). Выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации также не является задачей бухгалтерского учета (опять-таки кроме случаев, касающихся собственно бухгалтерской деятельности) – это задача экономического анализа. Следует отметить, что в советских учебниках и учебных пособиях по бухгалтерскому учету к задачам бухучета-практики относилось только содействие данной работе;

– неполнота требований к бухгалтерской информации в первой задаче – указываются только полнота и достоверность²¹.

¹⁹ После выхода Федерального закона «О бухгалтерском учете» (1996 г.) в работах по бухгалтерскому учету, например в учебном пособии Г.И. Алексеевой, С.Р. Богомолец и И.В. Сафоновой «Бухгалтерский учет» (2015 г.), указываются следующие задачи бухучета-практики: 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении; 2) обеспечение информацией, необходимой для контроля при осуществлении организацией хозяйственных операций за наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов; 3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости [1, с. 19].

²⁰ Так, согласно учебному пособию Г.И. Моисеенко «Теория бухгалтерского учета» (1979 г.) «важнейшими его задачами являются: контроль за выполнением плановых заданий, контроль за сохранностью социалистической собственности, содействие укреплению режима экономии, осуществлению хозяйственного расчета, выявлению и использованию внутренних резервов» [11, с. 13].

²¹ В работе Ю.И. Сигидова и А.И. Трубилина «Теории бухгалтерского учета» (2011 г.) указываются следующие требова-

Следует отметить и такой недостаток рассматриваемой концепции, как непонятное сведение пользователей информации бухгалтерского учета исключительно к тем лицам, которые получают отчетность предприятия²².

Неотражение в современной концепции задач бухучета-практики контрольной деятельности бухгалтерии привело к формированию в современной российской науке «бухгалтерский учет» методологической концепции «функции бухгалтерского учета», согласно которой у бухгалтерского учета имеются следующие функции:

- 1) контрольная;
- 2) обеспечения сохранности собственности;
- 3) информационная;
- 4) обратной связи;
- 5) аналитическая.

О том, что у нее именно такое происхождение, говорит то, что контрольная функция бухгалтерии представлена в ней на первом месте, а также то, что она представлена в виде целых двух функций, а именно контрольной функции и функции обеспечения сохранности собственности. Рассмотрим основные недостатки концепции функций бухгалтерского учета-практики как характеристики его полезных результатов, передаваемых на сторону:

1. Плохо представлены собственно разновидности передаваемых полезных результатов. Так, в характеристике контрольной функции не указывается, что при ее исполнении передаются сведения о проблемных ситуациях²³.

2. Функция обеспечения сохранности собственности выделена необоснованно – по тем же причи-

ния к бухгалтерской информации: полезность, проверяемость, независимость, измеримость, понятность, уместность, достоверность, сопоставимость, полнота [14, с. 28–29].

²² По этой причине некоторые авторы, излагая концепцию задач бухучета-практики, вместо понятия «пользователи бухгалтерской отчетности» используют понятие «пользователи бухгалтерской информации», например Ю.И. Сигидов и А.И. Трубилин в «Теории бухгалтерского учета» (2011 г.) [14, с. 26]. И это справедливо, так как в ином случае характеристика задач (в соответствующей части) вступает в противоречие с концепцией пользователей бухгалтерской информации, в состав которых, в частности, указанные ранее авторы включают и специалистов подразделений, и работников организации [14, с. 29]. И на самом деле, разве рядовой работник, ничего не знающий об отчетности, не имеет права обратиться в бухгалтерию по вопросу обоснованности начисления ему заработной платы?

²³ Так, в характеристике контрольной функции в учебнике «Теория бухгалтерского учета» под ред. Е.А. Мизиковского (2003 г.) получают отражение только ее объекты и их параметры [15, с. 37–39].

нам, что и задача предотвращения отрицательных результатов. Исследовательская же часть данной функции очевидным образом относится к функции «контроль»²⁴.

3. Информационная функция выделена неправильно, поскольку все функции бухгалтерского учета (в их трактовке в данной концепции), в том числе контрольная, являются информационными. Исходя из традиционного понимания состава бухгалтерской информации, передаваемой внешней среде, данная функция должна была быть названа учетной.

4. Неясны различия между учетной информацией, передаваемой подразделениям предприятия для выявления отклонений (в характеристике функции обратной связи) и для проведения экономического анализа (в характеристике аналитической функции). Они тем более неясны, что в работах по бухгалтерскому учету отмечается, что на основе обратной связи, в частности, «выявляются резервы производства» [14, с. 28], а эта деятельность является главной задачей экономического анализа. Функцию обратной связи следовало назвать функцией учетного обеспечения постоянного (текущего) управления.

Неопределенность соотношения между последними тремя функциями и отмеченная выше неадекватность выделения функции обеспечения сохранности собственности привели к тому, что авторы некоторых работ стали выделять только две функции бухгалтерского учета – информационную и контрольную [12, с. 17].

5. Не получают отражения исследовательские результаты бухгалтерского учета, передаваемые субъекту управления предприятия в процессе управления бухгалтерией собственной деятельностью.

Концепцию требований к бухгалтерской информации, формируемой в бухгалтерском учете, можно назвать единственным конструктом, относящимся ко второй части теории объема исследования, свободным от существенных недостатков с рассматриваемой точки зрения.

Концепция предмета и объектов бухгалтерского учета очевидным образом неадекватна, так как характеризует исключительно объекты исследования бухгалтерского учета – практики, т.е. в ней не получают отражения общественно полезные результаты их исследования бухгалтером-практиком.

²⁴ Как отмечается в характеристике контрольной функции, которая приводится в учебнике «Бухгалтерский учет» под ред. Ю.А. Бабаева и И.П. Комиссаровой (2007 г.), одним из направлений контроля является «обеспечение сохранности собственности организации» [5, с. 18].

Таким образом, вторая часть теории объема исследования бухучета-практики оставляет без решения проблему полной характеристики исследовательских результатов бухгалтерского учета, передаваемых на сторону, т.е. бухгалтерской информации. При этом ей свойствен такой структурный недостаток, как множественность конструкторов. Так как конструкторы, относящиеся к данной части теории объема, разделены конструкторами 4 и 8, относящимися к другим ее частям, второй части данной теории свойствен и такой недостаток, как рассредоточенность.

Главные проблемы концепции места бухгалтерского учета в управлении предприятием:

- фактически трактуется собственно бухгалтерский учет как деятельность исключительно по наблюдению, в связи с чем из его полезных результатов исключаются проблемные ситуации. Она проявляется в выделении такого потребителя результатов бухучета-практики, как контроль, без указания на то, что часть контрольной функции осуществляется бухгалтерским учетом;

- зачастую не получают отражения полезные результаты, которые получают различные пользователи бухгалтерской информации на основе последней²⁵, что исключает возможность анализа соответствующего народнохозяйственного эффекта;

- неадекватно характеризуются отдельные пользователи с точки зрения получаемых ими исследовательских результатов. Так, контроль характеризуется исключительно как деятельность по выявлению проблемных ситуаций²⁶, в то время как контроль (в части исследования) включает и выявление причин этих ситуаций, и разработку мер по обеспечению работы предприятия в соответствии с ранее сформированной программой действий. Следует отметить, что в современном менеджменте в состав контроля нередко включается и само

наблюдение²⁷. На этой же науке лежит и главная ответственность за рассматриваемый недостаток. Она до настоящего момента не смогла сформировать адекватную общепринятую концепцию функций (элементов) управления, в частности, дать адекватную характеристику контроля как процесса, раскрыть соотношение между такими традиционно выделяемыми элементами управления, как планирование, организация, мотивирование и контроль, и, например, экономическим анализом²⁸;

- дана фактическая неадекватная трактовка некоторых видов деятельности, пользующихся бухгалтерской информацией, как исключительно внутренних пользователей, так как в рассматриваемой концепции получают характеристику именно внутренние пользователи, а при указании тех их видов, которые

²⁷ Так, согласно учебному пособию «Общая теория управления» под ред. В.Н. Парахиной и Л.И. Ушвицкого (2003 г.) «на этом (втором – примечание Ю.Б.) этапе необходимо предпринять следующие действия: определить масштаб допустимых отклонений; измерить результаты; оценить полученную информацию о достигнутых результатах; сравнить результаты работы с установленными стандартами» [13, с. 326]. При этом первый этап контроля состоит в отборе контролируемых параметров [13, с. 326], а на третьем этапе «... следует установить причины отклонений и добиться возвращения к правильным действиям» [13, с. 328].

²⁸ Данную работу осуществил К.Н. Лебедев в работе «Проблемы и перспективы науки «Экономический анализ»» (2013 г.). В системе традиционных функций управления планирование представляет собой деятельность по корректировке плана, связанную с изменением главных целей фирмы (стратегических целей, иногда – миссии). Организация и мотивирование – управляющие воздействия на элементы объекта и объекты его внешней среды, необходимые для осуществления изменений в фирме и ее внешней среде, связанных с корректировкой главных целей. Контроль – деятельность по мониторингу внешней и внутренней среды и по разработке и осуществлению корректирующих мер, т.е. мер, направленных на обеспечение движения к главным целям, выработанным в планировании. При этом контроль содержит в себе элементы, аналогичные планированию, организации и мотивированию. Поэтому, по мнению К.Н. Лебедева, более адекватным является деление деятельности по управлению на программирование и контроль. Оба вида деятельности включают планирование (более точно – принятие решений), организацию и мотивирование, а контроль – еще и непрерывно осуществляющуюся деятельность по наблюдению среды деятельности фирмы и выявлению проблемных ситуаций. Бухгалтерский учет, таким образом, является частью контроля.

В другом разрезе вся деятельность по управлению может быть разделена на постоянное (текущее) управление и экономический анализ – периодическую деятельность по управлению, связанную с выявлением и исправлением недостатков, накопившихся в работе предприятия. Экономический анализ, как и постоянное управление, состоит из планирования, организации, мотивирования и контроля (при делении управления на классические функции) или из программирования и контроля [9, с. 61].

²⁵ Так, Ю.И. Сигидов и А.И. Трубилин в учебном пособии «Теория бухгалтерского учета» (2011 г.) приводят такую функцию, как экономический анализ, но не указывают его полезных результатов [14, с. 26]. А.И. Нечитайло, И.А. Нечитайло и И.Н. Томшинская в учебном пособии «Теория бухгалтерского учета» (2015 г.) приводят такие смежные виды исследования, как ревизия и аудит, но не указывают их полезные для управления предприятием результаты [12, с. 17].

²⁶ Как пишет М.И. Кутер в учебнике «Теория бухгалтерского учета» (2002 г.), «контроль – процесс отслеживания фактического выполнения планов или определение того, насколько действия соответствуют плану, т.е. сопоставление данных фактического поведения управляемого объекта с плановым на предмет выявления отклонений» [8, с. 42].

могут быть как внутренними, так и внешними, соответствующая возможность не указывается. Так, в качестве пользователей бухгалтерской информации указываются экономический анализ, ревизия и аудит, и при этом не уточняется, что эти виды деятельности могут выступать (и даже, как правило, бывают) внешними пользователями²⁹;

– зачастую получают отражение только полезные результаты, получаемые на основе бухгалтерской информации, т.е. при этом не указываются соответствующие ее пользователи, например, финансовые и кредитные планы³⁰;

– практически не используется «административный» подход к характеристике внутренних пользователей бухгалтерской информации, а именно их характеристика как соответствующих подразделений предприятия (руководство, плановый отдел, цеха, отделы реализации и снабжения и др.). Важно отметить, что именно представление бухучета-практики как деятельности соответствующего подразделения предприятия наилучшим образом способствует полному выявлению состава бухгалтерской информации, в частности информации, связанной с управлением бухгалтерским учетом;

– не представлен анализ народнохозяйственного эффекта от производства соответствующих результатов в бухгалтерском учете и их использования для решения определенных проблем ее пользователей, выступающий единственным «окончательным» обоснованием объема исследования бухучета-практики.

Концепция пользователей информации, формируемой в бухгалтерском учете, характеризуется следующими основными недостатками:

– среди внутренних пользователей не выделяются функции управления, хотя они получают отражение в концепции места бухгалтерского учета в управлении предприятием, или соответствующие подразделения предприятия³¹. В связи с этим бух-

галтерская информация не получает характеристики в разрезе соответствующих пользователей;

– бухгалтерская информация характеризуется как «стоимостная»³². Между тем передаваемая пользователям бухгалтерская информация о движении имущества может быть количественной нестоимостной и неколичественной;

– бухгалтерская информация сводится к учетной информации, в связи с чем не получают отражения в разрезе пользователей проблемные ситуации, результаты прочих этапов исследования собственной деятельности бухгалтерии.

В связи с последними двумя недостатками многие пользователи с точки зрения разновидностей используемых ими результатов бухучета-практики характеризуются неполно;

– в качестве внешних пользователей бухгалтерской информации не указываются правоохранительные органы, а также конкуренты³³;

– не представлен анализ народнохозяйственного эффекта от производства соответствующих результатов в бухгалтерском учете и их использования для решения определенных проблем ее пользователей

Очевидно, что концепция пользователей бухгалтерской информации включает концепцию места бухучета-практики в системе управления предприятием, т.е. можно «обойтись» без последней. Это говорит о том, что третья часть теории объема исследования бухучета-практики также страдает таким недостатком, как множественность конструктов. Так как составляющие ее конструкты разделены концепциями, относящимися к другим частям рассматриваемой теории, третья часть также страдает таким несовершенством, как рассредоточенность.

Таким образом, теория объема исследования счетоводства, представленная в учебной литературе

²⁹ В подобном духе характеризуются эти виды деятельности, например в учебном пособии Ю.И. Сигидова и А.И. Трубилина «Теория бухгалтерского учета» (2011 г.) [14, с. 25–26].

³⁰ Данные результаты получают подобную характеристику, например, в учебном пособии А.И. Нечитайло, И.А. Нечитайло и И.Н. Томшинская «Теория бухгалтерского учета» (2015 г.) [12, с. 17].

³¹ Так, Ю.И. Сигидов и А.И. Трубилин в работе «Теория бухгалтерского учета» (2011 г.) указывают следующих внутренних пользователей: индивидуальные собственники, совладельцы, совет директоров, управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений, работники организации [14, с. 29].

³² Л.И. Воронина в учебном пособии «Теория бухгалтерского учета» (2007 г.) приводит следующие вопросы, которые администрация может поставить перед бухгалтером: какова прибыль компании за период, адекватна ли норма прибыли владельцам их ожиданиям, имеет ли компания достаточно денежных средств, какие продукты являются наиболее прибыльными, каковы затраты на производство каждого продукта [6, с. 17].

³³ В работе А.И. Нечитайло, И.А. Нечитайло и И.Н. Томшинской «Теория бухгалтерского учета» (2015 г.) приводятся следующие внешние пользователи: учредители, собственники, акционеры, заимодавцы, инвесторы, кредиторы, покупатели и заказчики, статистические органы, биржи, консалтинговые, аудиторские и общественные организации, органы государственного управления [12, с. 26].

по бухгалтерскому учету, характеризуется такими недостатками, как множественность конструкторов, неполнота, нелогичность и рассредоточенность. Ранее были сформулированы основы для ее приведения в адекватную форму.

Список литературы

1. Алексеева Г.И., Богомолец С.Р., Сафонова И.В. и др. Бухгалтерский учет: учебник. М.: Синергия, 2013. 720 с.

2. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник. М.: Проспект, 2008. 240 с.

3. Будович Ю.И. Дискуссия о предмете экономической теории в XXI в.: перевод в конструктивное русло. М.: МАКС Пресс, 2015. 536 с.

4. Бутовский А. Опыт о народном богатстве или о началах политической экономии. В 3 т. (Т. 1.). СПб.: Типография Второго Отделения Собственной Е. И. В. Канцелярии, 1847. 517 с.

5. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. Ю.А. Бабаева и И.П. Коммисаровой. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 527 с.

6. Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: Эксмо, 2007. 416 с.

7. Кейнс Дж.Н. Предмет и метод политической экономии. М.: Типография И.А. Баландина, 1899. 279 с.

8. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 2002. 640 с.

9. Лебедев К.Н. Проблемы и перспективы науки «Экономический анализ». М.: МАКС Пресс, 2013. 600 с.

10. Милль Дж.Ст. Основания политической экономии с некоторыми применениями к общественной философии. Киев: Южно-Русское Книгоиздательство Ф.А. Иогансона, Типография И.И. Чоколова, 1896. 866 с.

11. Моисеенко Г.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: Финансы, 1979. 232 с.

12. Нечитайло А.И., Нечитайло И.А., Томшинская И.Н. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. Ростов н/Д: Феникс, 2015. 398 с.

13. Основы теории управления: учеб. пособие / под ред. В.Н. Парахиной и Л.И. Ушвицкого. М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с.

14. Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: Рид Групп, 2011. 464 с.

15. Теория бухгалтерского учета: учебник / под ред. Е.А. Мизиковского. М.: Юрист, 2003. 400 с.

16. Шторх Г. Курс политической экономии или изложение начал, обуславливающих народное благоденствие. Т. 1. СПб.: Славянская печатня И.В. Вернадского, 1881. 377 с.