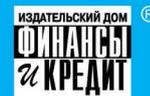


ISSN 2311-9381 (Online)  
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

# Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

**2017** ТОМ 20  
выпуск 8

## International Accounting<sup>®</sup>

A peer reviewed analytical and practical journal  
Volume 20, Issue 8  
2017, April

# Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году  
Выходит 2 раза в месяц  
До января 2016 выходил 48 раз в год\*  
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций по следующим отраслям:  
– экономические науки (08.00.00)  
– юридические науки (12.00.00)  
– информатика, вычислительная техника и управление (05.13.00)  
Реферируется в ВИНТИ РАН  
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)  
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций  
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

**Цель журнала** – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

**Главная задача журнала** – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

## Учредитель и издатель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»  
Юр. адрес: 111411, г. Москва, Зеленый проспект, д. 8, кв. 1  
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

## Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10  
Тел.: +7 (495) 989-9610  
E-mail: post@fin-izdat.ru  
Website: <http://fin-izdat.ru>

Генеральный директор **В.А. Горохова**  
Управляющий директор **А.К. Смирнов**  
Зам. ген. директора по производству **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор,  
Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора  
**А.В. Бажанов**, Москва, Российская Федерация  
**С.В. Козменкова**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,  
Российская Федерация  
**О.В. Яковлева**, Москва, Российская Федерация

## Редакционный совет

**Р.А. Алборов**, доктор экономических наук, профессор, Ижевск,  
Российская Федерация  
**А.Н. Бобрышев**, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь,  
Российская Федерация  
**В.Г. Гетьман**, доктор экономических наук, профессор, Москва,  
Российская Федерация  
**Н.И. Даниленко**, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск,  
Российская Федерация  
**Т.Ю. Дружиловская**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,  
Российская Федерация  
**Г.С. Клычова**, доктор экономических наук, профессор, Казань,  
Российская Федерация  
**Е.И. Костюкова**, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь,  
Российская Федерация  
**С.В. Панкова**, доктор экономических наук, профессор, Оренбург,  
Российская Федерация  
**В.С. Плотников**, доктор экономических наук, профессор, Севастополь,  
Российская Федерация  
**Т.Ю. Серебрякова**, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары,  
Российская Федерация  
**М.А. Штефан**, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород,  
Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**  
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**  
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**  
Контент-менеджеры **Е.И. Попова, В.И. Романова**  
Менеджмент качества **А.В. Бажанов, Е.И. Попова**  
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**  
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

## Подписка

Агентство «Урал-Пресс»  
Агентство «Роспечать» – индекс 48997  
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847  
Свободная цена

Подписано в печать 14.04.2017  
Выход в свет 27.04.2017  
Валовый (сквозной) номер 422  
Формат 60x90 1/8. Объем 7,5 п.л. Тираж 1 170 экз.  
Отпечатано в ООО «КТК»  
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,  
Московская обл., Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1  
Тел.: +7 (496) 588-0866

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases  
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

## СОДЕРЖАНИЕ

### ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Лебедев К.Н.* «Белые пятна» методологии экономического исследования: метод счетоведения – изгой теории бухгалтерского учета 432

*Цыганков К.Ю.* Логика проектирования двойной бухгалтерии: случайность или закономерность? 446

### ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Козменкова С.В., Крупинова Е.С.* Принципы бухгалтерского учета микропредприятий: состав и содержание 460

### СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

*Колчугин С.В.* Математические основы теории балансового учета А.П. Рудановского 477

\* Подробнее об изменении периодичности выхода журнала см. информацию на сайте: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbu/about.php>

# International<sup>®</sup> Accounting

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998

2 issues per month

Until January 2016, the journal publication frequency was 48 issues per year\*

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees in Economic Sciences, Legal Sciences, Computer Science, Computer Engineering and Controlling Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS Included in the Russian Science Citation Index (RSCI) Registration Certificate ПИ № ФС77-65307 of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media Previous Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998 by the State Committee of the Russian Federation on Press

**The objective** of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

**The journal's main task** is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

## Founder and Publisher

Publishing house FINANCE and CREDIT  
Office: 111397 (zip), Zelenyi prospekt 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610

## Editorial

Office: 111397 (zip), Zelenyi prospekt 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610  
E-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)  
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**  
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**  
Chief Production Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

## Deputy Editors

**Andrey V. Bazhanov**, Moscow, Russian Federation  
**Svetlana V. Kozmenkova**, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Olga V. Yakovleva**, Moscow, Russian Federation

## Editorial Council

**Rolik A. Alborov**, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation  
**Aleksei N. Bobryshev**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
**Viktor G. Get'man**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation  
**Nikolai I. Danilenko**, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation  
**Tat'yana Yu. Druzhilovskaya**, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Guzaliya S. Klychova**, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation  
**Elena I. Kostyukova**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
**Svetlana V. Pankova**, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation  
**Viktor S. Plotnikov**, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation  
**Tat'yana Yu. Serebryakova**, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Chuvash Republic, Russian Federation  
**Mariya A. Shtefan**, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**  
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva**, **Irina M. Komarova**  
Design **Sergey V. Golosovskiy**  
Content Managers **Elena I. Popova**, **Valentina I. Romanova**  
Quality Management **Andrey V. Bazhanov**, **Elena I. Popova**  
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva**, **Viktor A. Nerushev**  
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

## Subscription

Ural-Press Agency  
Rospechat Agency  
Press of Russia Union Catalogue  
Printed by KTK, Ltd., 141290 (zip), ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation  
Telephone: +7 496 588 0866  
Published April 27, 2017. Circulation 1 170

## Online version

EBSCOhost™ databases  
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>  
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

## CONTENTS

### THEORY OF ACCOUNTING

*Lebedev K.V.* 'White spots' of the economic research methodology: The method of accounting science as an outcast of accounting theory 432

*Tsygankov K.Yu.* The logic of designing the double-entry bookkeeping: Fortuity or regularity? 446

### PRINCIPLES OF ACCOUNTING

*Kozmenkova S.V., Krupinova E.S.* Accounting principles for microenterprises: Composition and content 460

### CHAPTER OF HISTORY

*Kolchugin S.V.* Mathematical foundations of the balance sheet theory by A.P. Roudanovsky 477

\* For information on the journal publication frequency change please visit: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php>

**«БЕЛЫЕ ПЯТНА» МЕТОДОЛОГИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО ИССЛЕДОВАНИЯ:  
МЕТОД СЧЕТОВЕДЕНИЯ – ИЗГОЙ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА****Константин Николаевич ЛЕБЕДЕВ**доктор экономических наук, профессор кафедры макроэкономического регулирования,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация  
KNLebedev@fa.ru**История статьи:**Принята 24.10.2016  
Принята в доработанном виде  
06.02.2017  
Одобрена 02.03.2017  
Доступна онлайн 27.04.2017

УДК 338.24.01

JEL: A12, M40, M41

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

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

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

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

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

Так, в книге Е.Е. Сиверса «Учебник счетоводства. Для торговых школ» (1904) во «Введении» в п. «Счетные науки» (к счетным наукам Е.Е. Сиверс относил общее счетоводство, устанавливающее правила ведения книг вообще, и специальные счетные науки, устанавливающие правила ведения книг применительно к предприятиям разного рода) получают характеристику только вопросы предмета соответствующих наук, а вопросы их метода не освещаются<sup>2</sup>. В работе Р.Я. Вейцмана «Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств» (15-е изд., 1927 г.) в теоретической главе «Основные понятия» в п. «Наука счетоводства, или счетоведение» также рассматривается только предмет счетоведения, которым, по мнению автора, являются методы учета<sup>3</sup>. После перехода в нашей стране к «сталинской» экономической науке, в том числе к учетной науке и, в частности к счетоведению, совершившемуся на рубеже 20–30-х гг. XX в., из вводных отделов учебных курсов счетоводства вообще исчезают разделы, посвященные методологии науки «бухгалтерский учет». Как видно из Программы курса «Теория советского бухгалтерского учета», составленной Н.Н. Ласкиным и С.Ю. Роговым (1934), в теоретическом отделе курса рассматриваются вопросы предмета и метода исключительно бухгалтерского учета-практики [4]. В 60-х гг. XX в. вопросы методологии науки «бухгалтерский учет» вновь начинают получать отражение в учебниках и учебных пособиях по бухгалтерскому учету. Но опять они касаются лишь ее предмета, о чем можно судить, например, по учебнику А.И. Сумцова «Теория бухгалтерского учета» (1964)<sup>4</sup>, учебному пособию Д.И. Пильменштейна «Основы бухгалтерского учета» (1968)<sup>5</sup>. Для современной учебной литературы по счетоводству вновь является характерным отсутствие разделов, посвященных методологии науки «счетоведение» в целом. В обоих случаях теория метода счетоведения оказывается методологическим «изгоем» теории бухгалтерского учета.

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

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

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

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

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

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

<sup>5</sup> Пильменштейн Д.И. Основы бухгалтерского учета. М.: Статистика, 1968. С. 11.

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

<sup>7</sup> Там же, с. 161.

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

В работе автора настоящей статьи «Основы современной концепции метода счетоводства» (2015) была продемонстрирована крайняя отсталость современного представления о методе счетоводства в науке «бухгалтерский учет», ограничивающегося «восьмихвосткой» и возглавляющим ее «обанкротившимся» диалектическим материализмом. Кроме того, в указанной работе рассмотрена структура метода практического экономического исследования, используемого в деятельности по управлению на предприятии (метода менеджмента), соответствующая современным представлениям о методе экономического исследования. На базе этой структуры были выведены научные основы метода, используемого бухгалтерским учетом-практикой, который выступает частью управленческой деятельности на предприятии<sup>8</sup>. Общая теория метода экономического исследования, приведенная в современный вид в работах автора настоящего исследования<sup>9</sup>, может быть применена и для формирования основ современной концепции метода счетоводства. Тезис о единстве метода научного и практического экономического исследования, доказанный в работе «Единство метода научного и практического экономического познания как методологический принцип» (2014) автора настоящей статьи<sup>10</sup>, позволяет использовать для достижения данной цели такую форму применения общей теории экономического исследования, как использование форм методов менеджмента и счетоводства, тем более, что они были раскрыты в упоминавшейся в начале данного

абзаца статье, опубликованной в бухгалтерском журнале.

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

Характеристика метода счетоведения на его философском уровне включает учения о наиболее общих законах изучаемых процессов, т.е. процессов бухгалтерии, и самих процессов их исследования. Традиционно к таковым во всех видах исследования относят законы диалектического материализма и подходы к исследованию, например, системный, процессный. Важно отметить, что в данном разделе характеристики метода обязательно должны получить отражение «особенности» бухгалтерских процессов как объектов познания и типы их исследования, поскольку они влияют на метод исследования, а также принципы исследования, так как они определяют характер его результатов. Заметим, что в традиционной теории метода экономического исследования<sup>11</sup> под особенностями изучаемых процессов понимались отличия основной массы процессов экономики от основной массы процессов организмов и машин, превращавшие первые в «сложные» (для изучения) процессы, в связи с чем отмечалась крайняя ограниченность возможностей для их исследования методом научной индукции (см. ниже). В качестве типов исследования, влияющих на метод, выделялись точное и неточное, позитивное («как есть») и нормативное («как должно быть»), одно- и многофакторное исследование. Современные представления об особенностях экономических процессов и типах их исследования, влияющих на его метод, в наиболее полном виде представлены в монографии автора настоящей статьи «Проблемы и перспективы науки «Экономический анализ» (2013) [7]. Заметим, что процессы бухгалтерии относятся как к простым процессам (например, осуществление записи операции в хронологический журнал, контрировка первичного документа), так и к сложным (например, деятельность бухгалтерии в течение года). Особенности изучаемых процессов влияют и на возможности в исследовании тех или иных исследовательских подходов. Характеризуя метод счетоведения на философском уровне, важно обратить внимание на следующее. Традиционно указываемый в качестве подхода экономических наук системный подход является методом изучения организмов и машин, в связи с чем к его применению в экономическом исследовании, к которому относится и счетоведение, следует относиться с осторожностью. В работе автора

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

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

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

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

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

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

простота, правдивость, экономичность, а сейчас – еще и имущественная обособленность, непрерывность деятельности и др.) выступает конструктом, относящимся к методу счетоводства<sup>12</sup>. Поскольку бухгалтерский учет в нашей стране регламентирован государством, позитивное влияние этого конструкта на бухгалтерскую деятельность в нашей стране является весьма незначительным. Учитывая неясность, сложность и т.д. российского стандарта бухгалтерского учета, бухгалтер, формируя проект учетной политики организации, в лучшем случае может выбрать вариант ведения учета менее неясный, менее сложный и т.д. Несравнимо больший эффект данные принципы принесли бы как конструкт теории метода счетоведения, поскольку люди, профессионально занимающиеся регулированием бухгалтерской деятельности, имеют ученые степени и звания, и многие идеи, которые они воплощают в жизнь, формируются учеными-профессионалами в области бухгалтерского учета. И те и другие, при наличии соответствующего конструкта в теории метода счетоведения (и, хорошо бы, в методе регулирования счетоводства, который также существует), четко понимали бы, что их задача состоит в том, чтобы не запутывать учет, а делать его ясным, не усложнять его, а упрощать, и т.д.

Для обеспечения выполнения соответствующих требований к разрабатываемой бухгалтерской работе в концепции принципов счетоведения должны рассматриваться возможные случаи неисполнения этих требований, в частности случаи запутанности учета, например наличие у счетов бухгалтерского учета названий, не отражающих или отражающих не в полной мере характер учитываемых на них операций<sup>13</sup>. В связи с данным требованием к характеристике метода счетоведения на философском уровне хотелось бы обратить внимание на случаи неисполнения требования правдивости, или достоверности, бухгалтерских данных, совершенно «неизбалованные» вниманием счетоведения и при этом наносящие огромный ущерб деятельности предприятий. Это случаи неучета в счетоводстве изменения интенсивности использования средств труда, труда и финансовых ресурсов, а также изменения цен на ресурсы при их приобретении в будущем.

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

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

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

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

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

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

Данное требование к учету в части отражения в нем потребления средств труда, находящихся в собственности предприятия, исполняется путем применения способов начисления износа (амортизации), учитывающих рабочее время использования средств труда, режим их работы, объем производства и др. Что касается его выполнения в части учета потребления арендованных средств труда и затрат труда, то оно осуществляется путем отнесения соответствующих дополнительных затрат на аренду и труд в кредит счета по учету резерва на покрытие возможного подорожания арендной платы и труда. Заметим, что потребность в таком резерве возникает в связи с тем, что арендодатель, узнав о повышении интенсивности потребления принадлежащих ему средств труда, может резко повысить арендную плату, а работники управления, подвергаясь повышенной эксплуатации (за «те же» деньги), потребовать дополнительных выплат. Образование данного резерва позволяет уменьшить текущую прибыль предприятия и сформировать дополнительный запас денег, подлежащий использованию при оплате аренды средств труда и труда в случае их подорожания<sup>14</sup>. В случае, если повышения цен на данные ресурсы не произошло, резерв может быть списан на прибыль предприятия.

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

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

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

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

Предположим, что на предприятии производство товаров по годам осуществляется в неизменных объемах. Продажа выпущенных в течение года товаров осуществляется в конце года. Цены на выпускаемые товары меняются в конце года, а на приобретаемые ресурсы – в начале следующего года, увеличиваясь на 10% ежегодно<sup>15</sup>. Налоги отсутствуют. Переоценка основных средств в данном случае не производится. Обновление средств труда (их первоначальная стоимость – 60 руб.) осуществляется раз в три года. В 1-м году в себестоимости реализованных товаров материальные затраты составили 40 руб., оплата труда – 30 руб., амортизация – 20 руб. По первоначальному плану реализационная стоимость товаров составляла 100 руб., т.е. запланированная прибыль равнялась 10 руб. (100–40–30–20). Так как фактическая реализационная стоимость товаров в первом году составила 110 руб. (100\*110%), то за этот год была зафиксирована и выплачена собственникам предприятия прибыль в размере 20 руб. (110–40–30–20). Из оставшейся от реализации товаров выручки во втором году были оплачены материалы на сумму 44 руб. (40\*110%) и труд на сумму 33 руб. (30\*110%). Остаток денег для возмещения потребленных средств труда составил – 13 руб. (110–20–44–33).

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

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

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

Решением проблемы является включение ресурсов в себестоимость реализованных товаров по ценам их будущего приобретения, взятым из соответствующих прогнозов. При этом за очередной год должно производиться доначисление амортизации на изменение цен на средства труда. Так, за второй год амортизация должна составить не 24,2 руб., а 26,4 руб. (24,2+(24,2–22)), за третий – не 26,62 руб., а 31,46 руб. (26,62+(26,62–24,2)\*2). Прибыль по результатам работы в 1-м году составит 11 руб. (110–44–33–22), во втором – 9,9 руб. (121–48,4–36,3–26,4), в третьем – 8,47 руб. (133,1–53,24–39,93–31,46). В фонд возмещения основных средств будет отложено 79,86 руб. (22+26,4+31,46) – как раз та сумма, которая необходима для приобретения средств труда<sup>17</sup>. Дополнительно начисленные издержки должны относиться в кредит счета по учету капитала, вложенного в предприятие. Отнесение соответствующих сумм в кредит счета по учету капитала означает инфляционную переоценку вклада собственников в предприятие, благодаря которой реальная величина капитала предприятия остается на неизменном уровне, что и является соблюдением требования правдивости стоимостного отражения с рассматриваемой стороны.

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

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

<sup>15</sup> Именно в такой последовательности меняются цены на продукты и ресурсы.