

ЯВЛЯЕТСЯ ЛИ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НАУЧНОЙ ДИСЦИПЛИНОЙ?

Проанализировано дискуссии о роли и месте бухгалтерского учета как университетской дисциплины

Постановление проблемы. В 2006 году проходила ежегодная конференция, организованная *American Accounting Association*, на которой поднимался вопрос о роли и месте бухгалтерского учета как университетской дисциплины. Два автора Joel Demski и John C. Fellingham, известные профессора, представили доклады с одинаковым названием: *Is Accounting an Academic Discipline?*, которые были опубликованы позже в журнале *Accounting Horizons*, (2007, Vol. 21, No. 2). Высказывание J. Demskiego является очень критичным для бухгалтерского учета, и указанный автор однозначно дает негативный ответ на поставленный вопрос. Однако он добавляет, что это только его позиция и своеобразная форма провокации по отношению к читателям¹, чтобы данный вопрос подлежал более глубокой дискуссии.

В свою очередь, ответ J.C. Fellinghama не был отрицательным, а напротив, он искал позитивный выход². Этот доклад был менее провокационным, чем J. Demskiego. Автор старается быть последовательным и показывает пути получения бухгалтерским учетом статуса академической дисциплины. Он старается направить теоретические исследования на проблемы технологии информации.

A. Szychta (2010) представила мысли J. Demskiego и J.C. Fellinghama на польском форуме и в дискуссиях, которые начались после конференции *American Accounting Association* в 2006 году, в статье о направлениях развития бухгалтерского учета. Особенно важными являются авторские мысли о сосуществовании позитивной и нормативной теории бухгалтерского учета. Однако, существует языковая проблема в интерпретации доклада J. Demskiego. Когда этот ученый говорит об академической дисциплине, то это осознанный выбор человека, который знает систематику и знает, когда употребить термин "*science*". Он его не использует, хотя сам сделал многое для теории бухгалтерского учета в ее научном аспекте. По моему мнению, автору мешает избыток профессионального подхода к проблематике бухгалтерского учета, который вытесняет научный подход, представляемый преподавателями вузов, что уже само по себе ценно.

Однако, вопрос об академичности бухгалтерского учета, невзирая на его принципиальность, ведет к академическим дискуссиям такого рода, которые не попадают в разряд важных и ценных. Мы можем дискутировать о том, является ли маркетинг или логистика в большей мере академическими дисциплинами, чем бухгалтерский учет, но зачем? Более важный вопрос звучит так: "Является ли бухгалтерский учет научной дисциплиной?". В докладе J.C. Fellinghama эта проблема постоянно поднимается, автор много раз использует слово "*scientific*".

Цель этой статьи заключается в передаче однозначного мнения, что бухгалтерский учет является научной дисциплиной, то есть дисциплиной, которая относится к категории *science*. Невзирая на то, что в официальных классификациях он относится к экономическим наукам (*economics*), все же он имеет все признаки физических наук. Отсюда исходит его незаменимость в службе обществу, и можно однозначно подтвердить, что капиталистическая демократия не могла бы существовать без

бухгалтерского учета. Необходимо добавить, что в социалистической системе бухгалтерский учет также играл очень важную роль.

Чем характеризуется научное описание реальности? Ограничим значение прилагательного "*научный*" дисциплинами, которые определяются общим термином "*science*", то есть физических наук и в большой степени пользующихся достижениями и методологией. К этим наукам принадлежит также и теория бухгалтерского учета, поскольку она занимается измерением основной научной категории, которой является *способность к труду*. Отметим, что для того, чтобы работник имел способность к труду, он, прежде всего, должен иметь способность к существованию. Этот факт подчеркивает значение данной научной категории для всех наук, в том числе и для физики.

Науки можно характеризовать по-разному, я употреблю простое, но доступное описание, которое исходит от Marcelo Gleisera, профессора физики и астрономии, а также автора книги *The Dancing Universe: From Creation Myth to the Big Bang*. Так вот, чтобы не использовать чрезмерно больших формулировок и сберечь пропорцию между величиной Природы и позиции человека, M. Gleiser (2008, s.124) предлагает принять концепцию, что ученые создают только описания (модели) мира, причем существуют три характерные их черты. Физические постоянные - это буквы алфавита в данных описаниях, а фундаментальные законы природы соответствуют грамматическим правилам. Конструируя эти модели, ученые руководствуются хорошо известным научным методом.

Хорошей иллюстрацией может быть теория гравитации, созданная Исааком Ньютоном. Ученый формулирует закон всемирного тяготения, представляя алгебраическое выражение.

$$F = G[M \cdot m]/r^2,$$

где F – сила гравитации; M и m – массы двух тел; r – расстояние между ними. G является физической постоянной (называемой "галактической"), которая может быть измерена, однако нельзя выяснить, почему ее размер является именно таким, а не другим. Ученые провели опыты и измерили величину G, благодаря чему они смогли рассчитать величину земного ускорения $g = GM/r^2 = 9,81 \text{ m/s}^2$, где M представляет массу (количество материи) Земли. Как мы видим, земное ускорение g предопределено величиной физической постоянной G. Имея определенное g, проводятся научные размышления: что бы было, если бы эта постоянная имела другую величину. Если бы она была меньше, то возможно орбита Земли отделилась бы от Солнца и условия для жизни значительно ухудшились. Если бы она была больше, нагрузка на организм человека значительно бы увеличилась в связи с большой силой притяжения. Вся сложность проявляется при подключении к размышлениям других постоянных, таких как скорость света и постоянная Планка.

Как пишет D. Danin (1962, s. 237), "...и представим себе другой мир, который отличается от нашего только величиной постоянной Планка. В нашем мире эта постоянная равняется $h = 6,6237 \cdot 10^{-27}$ эрго-секунд. Измеряемая в тех же единицах, принятых у нас на Земле – в наших граммах, сантиметрах, секундах – допустим, что данная постоянная величина будет в 100 раз меньше. Кванты красного света и там были бы квантами красного света, поскольку частота электромагнитных колебаний осталась бы такой же, как и у нас, а цвет ведь зависит от частоты. Электроны и там были бы электронами, протоны – протонами. Однако в этом воображаемом мире все кванты излучения и все частицы были бы в сто раз менее "энергичными" и соответственно в сто раз менее массивными, чем у нас. Этот факт не остался бы незамеченным. Сила притяжения, зависящая от суммы притягаемых масс, была бы не в сто, а в 10 000 раз слабее. Земля в таких условиях обращалась бы вокруг своего солнца по совсем другой орбите, а количество благословенного излучения, которое на нее попадает, было бы совсем другим..."

¹ "...My analysis and answer are highly personal, and should be interpreted as simply my opinion. You may or may not agree. But the central point of the exercise is for each of us to ponder seriously this question and, in the process, take a proactive role in exercising stewardship in our own domain. ... Clearly, the short answer to the question is no, accounting is not an academic discipline. Indeed, our instruction has become first-job vocational..."

² "... So what is the prognosis? If we decide to aspire to academic credibility, can we achieve or preserve it? Do we have scholarly ideas to offer to the rest of the university? Actually, it may be that we do. And for one of them, return to the double entry accounting system, which Hatfield so eloquently admires. Extolling its beauty and elegance, he quotes Goethe, Cayley, Hamilton, and others. ..."

Известный ученый S. Hawking (1990, s. 120) характеризует роль физических постоянных следующим образом: "...Законы науки, как мы их сегодня знаем, содержат много основных физических постоянных, такие как заряд электрона или соотношение массы протона к массе электрона. Мы не можем, по крайней мере сегодня, рассчитать эти постоянные на основе какой-то теории, мы должны определить их эмпирически. Совершенно возможно, что однажды мы откроем полную, целостную теорию, которая будет способна предвидеть размер этих значений, но также возможно, что они меняются в зависимости от места во Вселенной... Стоит обратить внимание на то, что создается впечатление, как будто эти значения были очень старательно и соответствующе подобраны для того, чтобы сделать возможным развитие жизни...".

Достижения Исаака Ньютона и более ранние Галилея являются краеугольным камнем науки и техники, которые поднимают жизнь в мире до лучшего уровня. Теория гравитации формулирует фундаментальный закон, а измерение постоянной делает возможным использование формулы и расчет силы притяжения во время решения технических проблем. Теория является тандемом закона Природы и физической постоянной. И не смотря на то, что мы и так не знаем, что является источником гравитации, поскольку теория этого не разъясняет, то уже и эти скромные знания дали нам возможность сделать значительный скачок в развитии.

Принцип дуализма как основа теории бухгалтерского учета. Как известно, общую теорию бухгалтерского учета определяют основные принципы, которые авторы поразному соотносят. Встречается комплект десяти принципов плюс балансовое уравнение, или одиннадцати, если уравнение мы определим названием принципа дуализма, как это сделали Anthony, Reese (1989, s. 26), что нужно признать соответствующей унификацией. Но не только унификацией, поскольку принцип дуализма создает поле для размышления над природой капитала и активов, а они являются основными не только в бухгалтерском учете, но и во всех экономических науках.

Понимание принципа дуализма зависит от понимания природы капитала. Если мы упустим (без потери всеобщности размышления) разделение капитала на собственный и заемный, то получим очень простое уравнение: $A_0 = C_0$. Это уравнение приводит нас к пониманию, в чем таится сущность вещи и его необычайное значение. Благодаря ему мы можем наблюдать абстрактность и гомогенность капитала (C), который таится в различных активах. На этот факт указывал Y. Ijiri (1995). Последний шаг – это подтверждение, что величина C представляет абстрактную способность к труду. В жизни и в экономике мы стремимся к поддержанию этой способности ими, даже, к ее увеличению, поскольку она является условием продолжения существования.

Понимание, что *абстрактная способность к труду* называется энергией в физических науках, где она имеет свои фундаментальные теории динамики и термодинамики, а категория энергии была признана самой важной категорией науки³, делает из бухгалтерского учета науку, родственную физическим наукам. И она имеет в общественно-хозяйственной жизни такое же значение, как и физические науки. Она представляет собой один из основоположных камней современной товарно-денежной экономики. Фундаментальные законы термодинамики позволяют

углубить понимание сущности капитала, особенно первый закон, который гласит, что способность к труду не может быть создана! Кроме того, она подлежит натуральной, спонтанной диффузии, что сформулировано в известном втором законе.

Двойная запись в бухгалтерском учете, то есть учет, основанный на принципе дуализма и правиле Дт – Кт, выведенном из балансового уравнения (принципа дуализма), является практической системой регистрации хозяйственных операций и ведения записей, который в полной мере согласовывается с фундаментальным принципом сохранения энергии и благодаря этому обеспечивает измерение прироста капитала в хозяйственной деятельности, то есть прибыли, в результате чего этими данными могут воспользоваться все заинтересованные лица. Поэтому капиталистическая демократия не может обойтись без двойной записи.

Все, следовательно, ведет к тому, что именно принцип дуализма является основным принципом бухгалтерского учета. Когда употребляем термин "бухгалтерский учет", мы имеем в виду систему, в которой измеряется капитал, находящийся в разного рода активах, и периодическую прибыль, то есть прирост этого же капитала. Если принцип дуализма не применяется, то мы имеем дело с системами такого учета, который может быть важным и пригодным, но не является бухгалтерским учетом, поскольку без принципа дуализма и правила Дт – Кт эта система не имеет способности измерять периодические изменения капитала.

Поэтому стоит внести исправления в определение науки в бухгалтерском учете, дополненное принципом дуализма. Бухгалтерский учет как наука представляет собой экономическую дисциплину, в которой применяется комплекс постоянных принципов с доминированием принципа дуализма, измерения и анализа состояния изменений капитала и других экономических величин, характеризующих экономическую ситуацию и периодические результаты деятельности хозяйствующей единицы. Измерение экономических величин, то есть определение их размера, проводится в перспективном и ретроспективном трактовании, при применении единицы измерения капитала, а результаты измерения сообщаются заинтересованным лицам в стандартных формах отчетности. Приведенное определение в то же время представляет собой подход к решению вопроса о принадлежности данной системы измерения к классу систем, называемых бухгалтерским учетом.

Бухгалтерский учет является изобретательной системой в теории и практике, который в полной мере охватывает фундаментальный принцип сохранения энергии, из-за чего принадлежит к науке типа "science" и благодаря этому эффективно служит в хозяйственной жизни. Правда примитивное понимание применяется принципа дуализма сводится к правилу Дт – Кт. Это может только радовать, потому что удалось упростить систему до такой степени, что весьма интеллектуальные вопросы могут быть эффективно заменены простыми правилами, благодаря чему использование системы может быть более дешевым и производительным.

Ссылаются ли другие основные принципы бухгалтерского учета на фундаментальные законы? Такая практическая наука как бухгалтерский учет из-за необходимости ссылается на другие фундаментальные законы и должна отвечать на вопросы, связанные с ними. В бухгалтерском учете объектами выступают основные средства и процессы их амортизации. В отношении к многочисленным основным средствам этот процесс действительно связан с периодом времени. Но возникает вопрос: стареют ли основные средства с течением времени, или это натуральное рассеивание потенциальной способности к труду влечет за собой то, что мы наблюдаем с течением времени?

³ Лорду Кельвину принадлежит признание, что не сила, а энергия является основной категорией в физических науках (Atkins, 2005)

Этот вопрос связан со вторым принципом термодинамики, так называемой термодинамической стрелкой времени (Coveney, Highfield, 1991). Можно обнаружить, что и было представлено в работе (Dobija, 2010), что при этом классе основных средств теоретическую обоснованность для метода их амортизации имеет принцип уменьшающегося сальдо.

Балансовая оценка представляет собой один из наиболее важных и сложных теоретических вопросов. Мы стоим перед проблемой определения содержимого капитала в объекте, то есть степени его концентрации на балансовый день. Решить этот вопрос можно при условии понимания того, что капитал является абстрактной категорией, а его концентрация подлжит спонтанному и случайному рассеиванию согласно второму закону термодинамики. Все созданные многочисленными методами сводятся к попыткам правильного установления этой величины на балансовый день.

В бухгалтерском учете возникают ситуации, когда мы имеем много методов, но ни один из них не имеет соответствующей теоретической обоснованности. С одной стороны – это хорошо. Утверждение, что данный метод оценки абсолютно правильный, внедряло бы детерминизм там, где его нет. Второй закон термодинамики однозначно определяет существование неуверенности. Но, несомненно, некоторые методы могут быть лучше других, особенно тех, которые не основываются на какой-либо теории, а только убеждении: *сделаем это так!* Поэтому столько сложностей влечет за собой вопрос об источниках прибыли, что описано в работе (Dobija, 2009). Лишь понимание роли неуверенности позволяет формулировать обоснованные ответы.

Фундаментальным принципом, с которым теоретик и практик бухгалтерского учета встречается наиболее часто, является принцип минимального действия. Согласно этому принципу изменения в природе происходят при минимальном действии, то есть при минимальном количестве энергии и времени. Поскольку энергия (капитал) и время определяют категорию действия, следовательно, стремление к достижению целей при применении минимального действия представляет собой фундаментальный императив. Как подтвердили ученые-создатели этого принципа, в соответствии с ним действует сама Природа. Наблюдения и практические опыты указывают на то, что действия человека в области экономической активности должны соответствовать указанному принципу, если они будут иметь положительный эффект. Это делает каждый нормальный человек в своей ежедневной жизни: доходя до определенной цели самой короткой дорогой, строя забор по прямой линии, поскольку она соединяет два пункта кратчайшим путем, строя дом по плану, приближенному к квадрату, что обеспечивает максимизацию поверхности при минимизации протяженности внешних стен, и тому подобное. Минимизация вложений и рабочего времени, то есть расходов, является одной из целей управления; ученые в этой области разработали много систем воплощения в жизнь принципа минимального действия.

Этому принципу подчинено понятие расходы, как необходимых вложений, о чем много раз писала E. Burzum в своих работах. Согласно определению E. Burzum (1980, s. 177), «расходы предприятия охватывают необходимое (то есть, экономически и общественно обоснованное) использование материальных средств и чужих услуг, выраженных в ценах, а также необходимое использование живого труда, выраженное в заработных платах, связанное с полезным эффектом, возникшим в данный период в какой-либо момент деятельности предприятия». Счета расходов для целей отчетности, а также для целей принятия решений, придерживаются принципа минимального действия.

С открытием этого принципа, авторство на который приписывается Pierre-Louis Moreau de Maupertuis (1698-1759), связана группа выдающихся ученых. Первым великим ученым, с которым можно связывать принцип минимального действия, является Wilhelm G. Leibnitz (1646-1717).

Упомянутый de Maupertuis формально ввел категорию действия и утверждал, что элементарные частицы выбирают такой путь, чтобы связанная с ним величина действия была как можно меньше. Он утверждал, продолжая религиозные идеи Leibniza, касающиеся существования «наилучшего из миров», что к идеальности Божьей Сущности можно приравнять только то, что связано с наибольшей простотой и самым малым приложенным усилием. Понятие действия уточнил Leonard Euler (1707-1783), а окончательную форму ему придал Joseph Louis Lagrange (1736-1813) приблизительно в 1760 году, о чем очень интересно пишет Аткинс (Atkins, 2005, с. 250).

Человеческий опыт подтверждает правильность принципа минимального действия в жизни предприятий и организаций. Большого достигают те, кто меньшим вложением экономических ресурсов и меньшими затратами времени достигают определенных целей. Нехватка уважения к этим закономерностям, источники которого находятся в обсуждаемом принципе, ведет семьи к обеднению и сложностям в самостоятельном содержании своего быта, а организации – к потере конкурентности, отсутствию прибыльности и часто банкротству. Мы живем в мире, в котором энергия не возникает из ничего, и в дополнение, та, которая существует, спонтанно рассеивается, но работа, то есть целенаправленные трансферты человеческого и вещественного капитала, должна проводиться в соответствии с принципом минимального действия, при сохранении капитала и времени.

Эти три выделенные фундаментальные принципа образуют элементарные ограничения для общественно-экономической среды, в которой реализуются экономические процессы и игры. При этих всех ограничениях подбадривающим фактом является то, что основная игра с Природой, то есть экономика, имеет всегда положительные (не нулевые) результаты для всех игроков, а капитал в хозяйственных процессах может увеличиваться в темпе, который достигает уровня экономической постоянной потенциального прироста.

Выступают ли в теории и практике бухгалтерского учета постоянные? Система бухгалтерского учета может измерить периодический прирост собственного капитала, то есть прибыль. Она также позволяет исследовать темп этого прироста, то есть рентабельность собственного капитала и рентабельность активов. Примем во внимание общую формулу показателя $ROA = \Delta A/A_0$. Простые превращения этого показателя указывают на математическую природу роста. Если A – означает собственный и чужой капитал, локализованный в активах, то $ROA = (A_1 - A_0)/A_0$. Отсюда мы имеем $A_1 = A_0(1 + ROA)$ и после n лет $A_n = A_0(1 + ROA)^n$. Это является натуральным наблюдением, когда рост совершается в формуле сложного процента, при условии, что ROA постоянно и положительно.

Albert Einstein⁴ является автором утверждения, что сложный процент является наибольшим математическим достижением человечества. Здесь нет большого преувеличения, потому что абсолютно понятно, что эта модель используется во многих случаях (депозиты), следовательно, она практична и эффективна. Можно допустить, что говоря эти слова, A. Einstein наверняка думал о математическом выражении физического закона и одновременно экономического. Поскольку математика, примененная к описанию, была на уровне основ, следовательно, этот выдающийся ученый был изумлен тем, что в хозяйствовании проявляется право постепенного прироста. Как это можно теоретически подтвердить?

Ответ на этот вопрос находится в известной модели капитала (Dobija, 2007), который указывает на структуру ставки прироста в формуле сложного процента. Эта ставка является суммой: $p - s + m$, где:

⁴Albert Einstein is credited with discovering the compound interest rule of 72. Referring to compound interest, Albert Einstein is quoted as saying: "It is the greatest mathematical discovery of all time" <http://www.ruleof72.net/rule-of-72-einstein.asp>

– p – постоянная, определяющая натуральный потенциал роста капитала, которой является особенностью Природы, экономическая постоянная $p = 0,08$ [1/год];

– s – величина спонтанной диффузии капитала, то есть действие термодинамической стрелки времени (второй закон термодинамики), t – календарное время;

– m – приток капитала через работу, сглаживающий и ослабляющий термодинамическую стрелку времени, а также усиливающий темп прироста благодаря трансферту капитала через работу и управление.

Можно сказать, что А. Einstein имел хорошую интуицию, видя в сложном проценте сложность влияний фундаментальных законов Природы. Их влияние более выразительно в объяснении источников прибыли. Прирост капитала за период в результате хозяйствования представляет формула $\Delta A = A_0(p - s + m)$. Она означает то, что прибыль является, прежде всего, результатом какого-либо действия (начальный капитал, умноженный на время) и роста благодаря влиянию сил Природы. Человеческий труд m имеет сглаживающее влияние на спонтанную диффузию капитала s . Это наблюдали еще физикораты.

Как видно, в теории капитала, а, следовательно, и в бухгалтерском учете, проявляется постоянная p , определяющая существующий потенциал прироста. Теория требовала измерения этой постоянной и указания ее соотношения с переменной s , то есть влияние второго закона термодинамики. Исследования ведут к соотношению $p = E(s) = 0,08$ [1/год].

А с каким темпом будет возрастать капитал, инвестированный в акции? Исследования ставки отдачи с акций (Goetzmann и R. Ibbotson (2005), Welch (2000)) и расчет премии за риск в предпринимательстве (соответственно, определенное ROA), которые провел В. Kurek (2007, 2008), однозначно указывают на то, что экономическая постоянная, определяющая потенциал прироста, находится на уровне 8%.

Таблица 1. Сводная статистика для ставки отдачи с акций, облигаций и билетов в США 1926 – 2004 года

Вид ценных бумаг	Средняя арифметическая	Средняя геометрическая	Стандартное отклонение
Акции	12.39%	10.43%	20.31%
Правительственные долгосрочные облигации	5.82%	5.44%	9.30%
Казначейские билеты	3.76%	3.72%	3.14%
Инфляция	3.12%	3.04%	4.32%

Источник: *Stocks, Bonds, Bills and Inflation, 2005 Yearbook*, Ibbotson Associates, Chicago, [w] Goetzmann, William N. and Ibbotson, Roger G., "History and the Equity Risk Premium" (April 6, 2005). Yale ICF Working Paper No. 05-04. <http://ssrn.com/abstract=702341>

Чтобы рассчитать ставку отдачи, необходимо от ставки отдачи с акций 12,39% (табл. 3) отнять процент инфляции 3,12%, что дает величину $12,39 - 3,12 = 9,27\%$, рассчитанную по средней арифметической. Но в соответствии со средней геометрической это $10,34 - 3,04 = 7,30\%$. В этих границах (7,30 9,27) содержится, многолетняя средняя ставка отдачи, которая достигается на американском денежном рынке. Для того, чтобы дойти до точечной оценки, мы подсчитываем среднюю арифметическую этих двух чисел и получаем величину 8,285%. Пользуясь случаем, отметим, что если прирост капитала на конец года составляет 8,285%, то темп непрерывного роста приближается к 8,0%, потому что $\exp(0,08) = 1,083$, а такого рода свойства имеют реальные хозяйственные процессы. Следовательно, по отношению к США рост индекса представляется как постепенно возрастающая кривая с параметром 0,08.

Как можно ожидать, подобные результаты получаются в ходе исследования темпа роста капитала в предпринимательстве. Исследования ставки отдачи с инвестированного и растущего в фирмах капитала (соответственно, определенное ROA), которые провел

В. Kurek (2007, 2008), однозначно указывают на то, что экономическая постоянная, которая определяет потенциал прироста, находится на уровне 8%. Это исследование выполнено на основе финансовых отчетов 1500 предприятий, которые принадлежат к индексу S&P 1500, за 20-летний период.

Начиная с девяностых годов XX века, проводятся исследования, касающиеся до конца неопределенной в экономических науках сущности капитала. Это исследования, касающиеся как сущности и модели капитала, так и вопросов человеческого капитала, интеллектуального капитала, капитала креативности и тому подобного. Прогресс в этой сфере довел до исследования триады: капитал – труд – ценность. В результате последовательных исследований установлено определение капитала как способности к труду, труда как трансферта капитала к продуктам, а ценности как концентрации капитала в объекте. Введенная модель капитала содержит величину, идентифицированную как экономическая постоянная по образцу физических и математических постоянных. Эта постоянная обозначена буквой p , ее величина равна 0,08 [1/год]. Она определяет средний годовой темп роста капитала как результат хозяйствования в условиях рыночной экономики. Эта постоянная составляет элемент структуры дисконтной ставки и выступает в учете надлежащих минимальных заработных плат и цен, а, следовательно, также влияет и на размер прибыли.

Экономическая постоянная проявляется в большинстве экономических счетов, от нее ведь зависит дисконтная ставка. Если мы спросим, какая заработная плата профессора в месяц является соответствующей – в размере 2000 злотых или 20 000 злотых? Здравый смысл подсказывает, что заработная плата в размере 2000 злотых является очень низкой, а 20 000 злотых кажется завышенной. Это мнение возникает из понимания заработной платы (W) как процента от человеческого капитала (H); $W = p \cdot H$. Расчеты такого рода указывают (Cieślak, Dobija, 2007), и это эмпирически подтверждено многими авторами, что ставка, определяющая надлежащую работнику заработную плату, равна $p = 8\%$. Такого рода вопрос можно задать по отношению к любому явлению. Соответствующая цена стандартной буханки хлеба в Польше должна быть равной 1 злотому или 15 злотым? Соответствующая цена аграрного продукта определяется путем применения учета с многократным использованием восьми процентной постоянной p (Cieślak, Kucharczyk, 2004). Первое употребление постоянной происходит при расчете человеческого капитала фермера. Второе – при определении надлежащей заработной платы. Третье – при определении.

Также, как галактическая постоянная G определяет величину земного ускорения g и тем самым определяет условия жизни, так экономическая постоянная определяет стандарты натуральных ценностей. Центнер пшеницы или литр молока имеет определенную цену, поскольку экономическая постоянная находится на уровне 8%. Ее размер позволяет рассчитать размер человеческого капитала. В свою очередь, заработная плата является процентом от капитала работника (постоянная), расходы живого и овеществленного в активах труда формируют цены (наценка, позволяющая залучить прибыль, является функцией постоянной), следовательно, цена является многократным применением экономической постоянной.

Немного об истории бухгалтерского учета. Наиболее уважаемые науки, как, например, математика и физика, имеют длинную историю и плеяду хороших ученых, которые шаг за шагом строили познание, укладываемое в их научной дисциплине. Но самую длинную историю имеет бухгалтерский учет, поскольку многие исследователи утверждают, что системы исчисления и письменность возникли для потребностей учета (Ibrah, с.106). Но профессор археологии Denise Schmandt – Besserat (1988), открыватель значения токенов, выразительно говорит об учете в предистории. Кроме того, публикует книгу о том, как возникла письменность (Schmandt – Besserat,

2007), выводя ее из токенов. Много исследователей пытаются узнать, как действовал учет, основанный на токенах. Особенно много внимания этому вопросу уделяет R. Mattesich (1995, с. 26).

Основанная на токенах система бухгалтерского учета, которая является одновременно сущностью современной экономической мысли, действовала с 8000 до н.э. до 3000 до н.э. Начиная с 3000 до н.э., токены заменила запись пиктограммой, а потом клинопись. По моему мнению, экономическая мысль, выраженная в системе токенов, длилась непрерывно до конца героической эпохи, то есть до начала темных веков; до, по крайней мере, XII века до н.э. Началом конца для стран Европы и Ближнего Востока является, следовательно, период троянской войны. А. Кравчук (1990) описывает всеобъемлющий бухгалтерский учет, имеющий место еще в микенской эпохе. В Индии переломная дата, перед которой счетоводы проводили учет работы, это известная 18-ти дневная битва на поле Куру, после этой войны ничего уже не было как прежде. Ее датируют по-разному, но самая поздняя дата это 1200 год до н.э.

Незадолго до битвы, во время великой беседы между аватаром Кришной и главным героем Арюном, выражены в четырехстишии 30-го раздела. Слова использованы как эпиграф.

“Я Прахлада среди Дайтю и Порой среди счетоводов. Львом я являюсь в мире животных и сыном Винати среди птиц”.

Эта цитата указывает на существование профессии счетовода в те времена, как и на то, чем они занимались, а они вели учет труда. Цитируются известные люди (Goethe, Sauley), которые восхищались простотой и силой двойной записи и ее значением для хозяйственной жизни. Можно ли ожидать большего почета для бухгалтерского учета, чем воспоминание о нем аватаром, указывающего на проявления своей силы?

Работа измеряется как произведение времени и силы, приложенной работником, следовательно, счетовод измерял время работы и множил его на коэффициент, приписанный рабочему. V. Struve (1969, стр. 128) после исследования табличек из архивов города Умма (23 век до н.э.) пришел к следующему утверждению: “...Таблички содержат записи количества работников (женщин и мужчин), которые выполняли работы в аграрных хозяйствах под руководством надзирателя. Время, приписанное на выполнение заданной работы, выражено в днях или месяцах, но в большинстве случаев записи приходится на один день (определенное число рабочих в течение одного дня)... Сравнительный анализ этих записей со сводными документами ведет к выводу, что писатели записывали на табличке количество рабочих, а дальше размещали произведение этого количества и 360 дней в году. В итоге получали количество рабочих, работающих в течение одного дня. С этого вывод, что шумерийские бухгалтера употребляли понятие трудодня и затраты труда подытоживали в этих единицах...”

Во времена до применения письменности работник за выполненную работу получал соответствующий токен, который давал ему полномочие получить определенное количество продукта. Например, маленький шарик означал полномочие к получению малой меры оливкового масла. Следовательно, токены представляют собой плату за выполненную работу. Обратим также внимание на дуализм операций, связанных с токенами. Выполнение работы и получение токена (Дт Продукты – Кт Обязательства администрации по оплате труда). Обмен токена на продукт (Дт Обязательства администрации по оплате труда – Кт Продукты). Можно также отметить, что счет продуктов не нужен. Продукты находятся на складах, где подлежат периодической инвентаризации. Следовательно, выдача токена за работу реализует идею двойной записи. Она является записью плат за выполненную работу (токен во

владении работника) и обязательств администрации за нее. Аналогичная ситуация, когда работник обменивает токен на продукты. Комплексное описание этого вида учета находится в В. Kurek (2004).

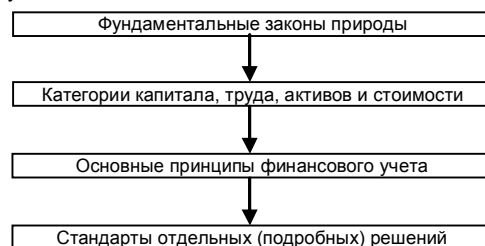
Этот маленький фрагмент, касающийся истории бухгалтерского учета, указывает на огромное количество проблем для исследований в области истории бухгалтерского учета, особенно вопросов, совмещающих систему учета с экономической мыслью. В прошлых тысячелетиях появилось много эпохальных личностей, которые сделали вклад в формирование бухгалтерского учета как необходимого элемента хозяйственной жизни (Fibonacci, Pacioli). Роль бухгалтерского учета в развитии цивилизации, а также люди, которые эту роль определяли своими действиями, далеко не полностью описано, и не раскрыто значение бухгалтерского учета как фундаментальной основы и стимулирующего элемента цивилизации.

Выводы и перспективы дальнейших исследований.

Если целью J. Demskiго была провокация, задачей которой являлось побуждение к занятию теорией бухгалтерского учета, то цель была достигнута. Благодаря этому было написано много статей, о чем пишет A. Szychta (2010), в том числе и данная. J. Demski сделал вклад в теорию учета, но нельзя упустить также достижений I. Ijiri, вклад которого является просто гигантским. Достаточно вспомнить обобщение бухгалтерского учета к третьему измерению или его теорию измерения. Достижения американских ученых в области теории бухгалтерского учета громадны и широко пропагандируемы. S. Sunder (1997) за книгу в области теории бухгалтерского учета получил в награду турне по странам Европы для популяризации своего дела. Понимание бухгалтерского учета как опоры цивилизации сильно утвердилось среди американских ученых.

J. Demski не утверждает, что бухгалтерский учет не является научной дисциплиной, но его наверняка раздражал избыточный профессиональный подход ко многим вопросам, связанным с бухгалтерским учетом, особенно к его преподаванию и возможно процессам стандартизации. Замещение роли преподавателей профессиональными инструкторами. В области стандартизации, например, внедрение справедливой стоимости без соответствующей теоретической подготовки почвы является дорогой в никуда. Но теоретическая подготовка создается в академической среде, а не профессиональной. Зато существование большой практической сферы и ее взаимодействие с академической сферой является для бухгалтерского учета хорошей и творческой почвой для развития.

Самая общая концептуальная структура финансового учета, также как и других наук, должна учитывать фундаментальные законы природы. Следовательно, формируется многоуровневая структура следующего вида:



В рамках этой структуры будет немало интеллектуальных дискуссий, которые представляют весомый вклад, ожидаемый от академического общества. Можно также ожидать, что теория бухгалтерского учета из Золушки превратится в Принцессу, к чему она и склонна.

Список использованной литературы:

1. *Anthony R.N., Reese J.S.*, (1989), *Accounting. Text and Cases*, Eight Edition, IRWIN, Homewood
2. *Atkins P.* (2005), *Palec Galileusza. Dziesięć wielkich idei nauki*, Dom Wydawniczy Rebis, Poznań, 118, [Galileo's Finger – The Ten Great Ideas of Science, (2003)]
3. *Bhagawadgita czyli Pieśń Pana*, (1988), Wydawnictwo Biblioteki Narodowej, przekład Joanna Sachse, Wrocław
4. *Burzym E.*, (1980), *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*. PWE. Warszawa
5. *Cieślak Iwona, Dobija Mięczysław*, (2007), *Teoretyczne podstawy rachunkowości kapitału ludzkiego*, Zeszyty Naukowe nr 735, Akademia Ekonomiczna w Krakowie.
6. *Cieślak Iwona, Kucharczyk Małgorzata*, (2004), *Kształtowanie cen artykułów rolnych*, [w:] *Wiejskie gospodarstwa domowe w obliczu problemów transformacji, integracji i globalizacji*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa
7. *Coveney Peter, Higfield Roger*, (1991), *The Arrow of Time, The Quest to Solve Science's Greatest Mystery*, Flamingo, An imprint of HarperCollinsPublishers
8. *Demski J. S.*, (2007), *Is Accounting an Academic Discipline?* *Accounting Horizons*, Vol. 21, No. 2, June 2007, pp. 153-157
9. *Danin, Daniel.*, (1965), *W dziwnym świecie*, reportaż z krainy nowej fizyki, Wiedza Powszechna, Warszawa
10. *Dobija M.* (2007), *Abstract Nature of Capital and Money*, [w], Linda M. Cornwall (ed.), *New Developments in Banking and Finance*, Chapter 4, pp. 89-114, New York: Nova Science Publishers, Inc.
11. *Dobija M.*, (2009), *Natura zysku i tempo wzrostu kapitału*, [w] *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach
12. *Dobija M.*, (2010), *Natura czasu a kwoty amortyzacji środków trwałych*, Zeszyty Naukowe, nr 829 Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie
13. *Fellingham John C.*, (2007), *Is Accounting an Academic Discipline?* *Accounting Horizons* Vol. 21, No. 2, June 2007, pp. 159-163
14. *Gleiser Marcelo*, (2006), *Nie ma nic złego w tym, że nie wiemy wszystkiego*, [w:] Brockman John (red), *Niebezpieczne idee we współczesnej nauce*, Wydawnictwo Smak Słowa i Wydawnictwo Academica
15. *Goetzmann, William N. and Ibbotson, Roger G.*, (2005), "History and the Equity Risk Premium" (April 6, 2005). Yale ICF Working Paper No. 05-04. <http://ssrn.com/abstract=702341>
16. *Hawking W. Stephen*, (1990), *Krótką historia czasu – od wielkiego wybuchu do czarnych dziur*, Wydawnictwo Alfa, Warszawa
17. *Ibrah Georges*, (1990), *Dzieje liczby czyli historia wielkiego wynalazku*, Zakład Narodowy im. Ossolińskich-Wydawnictwo, Wrocław
18. *Ijiri Yuji*, 1995, "Segment Statements and Informativeness of Measures: Managing Capital vs. Managing Resources", *Accounting Horizons*, Vol 9, No 3
19. *Krawczuk A.*, (1990), *Siedmiu przeciw Tebom*, Wydawnictwo Poznańskie, Poznań.
20. *Kurek Bartosz*, (2004), *Rachunkowość jako stymulator rozwoju kultury*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Tom 24 (80)
21. *Kurek Bartosz.*, (2007), *Hipoteza deterministycznej premii za ryzyko*, praca doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
22. *Kurek Bartosz*, (2008), "The risk premium estimation on the basis of adjusted ROA", [w:] *Górowski I.* (Ed.), *General Accounting Theory. Evolution and Design for Efficiency*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa, ss. 375-392.
22. *Mattessich Richard*, (1995), *Critique of Accounting, Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline*, Quorum Books, London
23. *Schmandt-Besserat Denis.* (1988) *Accounting in Prehistory*, Vth World Congress of Accounting Historians, Sydney
24. *Schmandt-Besserat D.*, (2007), *Jak powstało pismo*, Wydawnictwo AGADE, Warszawa
25. *Struve W.* (1969), *Some New Data on the Organisation of Labour and on Social Structure in Sumer During the Reign of the IIIrd Dynasty of Ur* [in] *Ancient Mesopotamia*, Nauka, Moskwa, 1969
26. *Szychta A.*, (2010), *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle zarysu jej rozwoju*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 56(112), Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa
27. *Sunder S.*, (1997), *Theory of Accounting and Control*, South-Western Publishing, Cincinnati
28. *Welch, Ivo*, (2000), "Research Roundtable Discussion: The Market Risk Premium" (June 30, 2000). <http://ssrn.com/abstract=234713>

ДОБИЯ Мечислав – профессор кафедры бухгалтерского учета Экономического университета в Кракове (Польша)