

# Когнитивный диссонанс в профессиональной деятельности бухгалтера

## Cognitive Dissonance in the Professional Activity of an Accountant

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-8-49-54

**Н.А. Миславская**, д-р экон. наук, профессор  
Департамента аудита и корпоративной отчетности  
ФГОБУ ВО «Финансовый университет  
при Правительстве Российской Федерации»

**e-mail:** finac-natalya@mail.ru

**N.A. Mislavskaya**, Doctor of the Economic Sciences,  
Professor, Department of Audit and Corporate Reporting  
of the Financial University under the Government of the  
Russian Federation (Financial University)

**e-mail:** finac-natalya@mail.ru

**Аннотация.** В статье акцентируется вопрос повышения активности членов профессионального сообщества в области бухгалтерской науки и практики в отношении методологической составляющей бухгалтерского знания. Основываясь на фундаментальных подходах логики научных исследований и постулатах социальной психологии, автор выявляет проблему и приходит к выводу о наличии психологической подоплеку профессионального поведения коллег, в результате обнаруживается противоречие между истинным отношением бухгалтеров к происходящим реформационным изменениям и публично высказываемой ими позицией. Само осознание причин происходящего является непреложным условием восстановления атмосферы свободных научно-практических дискуссий.

**Ключевые слова:** принципы научности, непротиворечивость, когнитивный диссонанс, когнитивный консонанс, социальный бихевиоризм, детерминанта профессионального поведения.

**Abstract.** The article focuses on the issue of increasing the activity of members of the professional community in the field of accounting science and practice regarding the methodological component of accounting knowledge. Based on the fundamental approaches of the logic of scientific research and the postulates of social psychology, the author identifies the problem and comes to the conclusion that there is a psychological background to the professional behavior of colleagues, as a result, a contradiction is revealed between the true attitude of accountants to the ongoing reformation changes and their publicly expressed position. The very awareness of the causes of what is happening is an indispensable condition for restoring the atmosphere of free scientific and practical discussions.

**Keywords:** scientific principles, consistency, cognitive dissonance, cognitive consonance, social behaviorism, determinant of professional behavior.

1998 год ознаменовался для профессионального сообщества российских бухгалтеров радикальными изменениями в национальной учетной системе. Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» фактически были изменены концептуальные подходы бухгалтерского знания. Причем акцента на теоретическую составляющую предстоящих модификаций сделано не было. В качестве пояснений, обосновывающих процесс реформирования, было сказано: «Система бухгалтерского учета, существовавшая в условиях планируемой экономики, была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления

экономикой ... Изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды предопределяет необходимость адекватной трансформации бухгалтерского учета» [9].

Внедряя Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в российскую практику, мы безоговорочно приняли англо-американскую учетную парадигму, вследствие чего профессиональное научное сообщество ожидало в недалеком будущем бурных дискуссий, направленных на решение проблем соответствующего перехода. Эти ожидания были аргументированы следующими соображениями.

Карл Раймунд Поппер — известный и признанный на западе австро-британский социолог и философ, — еще в 1935 году опубликовал результаты своих исследований, посвященных природе научного знания, в работе

«Логика научного исследования». Ученый дал ответ на извечный вопрос, который рано или поздно возникает у тех, кто занимается наукой профессионально — какое знание можно считать научным, а какое нельзя? Поппер убедительно доказал, что существуют два основных критерия, присутствие которых в какой-либо выдвигаемой теории делает ее научной. Это — фальсифицируемость и непротиворечивость.

Фальсифицируемость означает принципиальную возможность критики постулатов теории, отсутствие запретов на ее проверку и экспериментальное или академическое опровержение. Подобный подход является залогом поступательного развития любой теории и эффективного воплощения ее результатов на практике. Тем самым Поппер разрешил вопрос демаркации, т.е. отделения научного знания от псевдонаучного.

Непротиворечивость фактически означает системность и заключается в том, что любая теория является научной только тогда, когда в ней отсутствуют противоречия, т.е. все элементы взаимосвязаны, взаимозависимы и не обладают возможностью исключать друг друга без губительных последствий для самой системы. «Среди различных требований, которым должна удовлетворять теоретическая (аксиоматическая) система, требование непротиворечивости играет особую роль. Его следует рассматривать как первое требование, которому должна удовлетворять любая теоретическая система — как эмпирическая, так и неэмпирическая» [3, с. 122]. В отношении бухгалтерского учета, как системы, способной представлять почти неограниченный спектр информации о хозяйствующих субъектах собственникам, менеджерам, рядовым сотрудникам, государственным органам власти, обществу, требование непротиворечивости является особенно важным, потому что наличие противоречий в методологии априори будет искажать реальную картину экономической действительности: «значение требования непротиворечивости мы можем оценить лишь тогда, когда осознаем, что противоречивая система является неинформативной» [3, с. 122].

История развития научного знания показала, что даже самая незначительная реформа или модификация системы бухгалтерского учета неизбежно сопровождалась опре-

деленной проблематикой, и в решении возникающих академических или утилитарных вопросов традиционно принимали участие отечественные ученые. Например, в эпоху социализма (который часто критикуется за консервативность методологии, организации и ведения учетных процедур) — это М.П. Рудаков, Р.С. Майзельс, А.В. Вейсброд, В.В. Цубербиллер, С.П. Бобров, Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев и т.д.

Анализ содержания выступлений участников различных национальных, международных научно-практических конференций свидетельствует о том, что наши ожидания в части острых теоретических дискуссий не оправдались. Преимущественно обсуждались и обсуждаются вопросы возможностей наиболее гармоничного перехода на МСФО, «приспособления» нашего профессионального менталитета к реалиям современности, даются положительные оценки западноевропейским принципам учета, как представляющим наиболее достоверную информацию ... Но оппонирования в отношении концептуальных методологических столпов не происходит. И дело даже не в том, к какому лагерю, — поддерживающих теоретические идеи МСФО или нет, — мы относимся. Проблема в том, что глобальные дискуссии в принципе отсутствуют, их просто нет.

Ситуация вызывает чувство обеспокоенности за судьбу российской науки в области бухгалтерского учета, естественно возникает вопрос о причинах нашего пассивного поведения, речь при этом идет не о конкретных убеждениях, а именно об отсутствии активной позиции.

Министерство финансов Российской Федерации на законодательном уровне предоставляет нам возможность участвовать в обсуждении процесса реформирования, вносить соответствующие предложения посредством участия в профессиональных организациях или даже в частном порядке. И, может быть, наша пассивность объясняется тем, что Минфин, как орган государственного регулирования бухгалтерского учета, однозначно определил ключевое направление — переход на МСФО, и, следовательно, можно заранее предположить, что профессиональное мнение оппозиции учитываться не будет? Отчасти это так, но мы попытаемся ответить на этот



вопрос, исследовав причины профессионального поведения на более глубоком уровне.

Рассуждения будем выстраивать на следующих академических постулатах. Принципиальным является то, что научные знания отличаются достоверностью и беспристрастностью: «наука есть система объективных знаний, отражающая общественное бытие» [1, с. 8], наука состоит из подсистем, демаркационные линии между которыми не имеют четких ограничений: «Границы между подсистемами в каждой из особых подсистем науки являются размытыми, многие из наук возникли и развиваются как науки порубежные» [1, с. 8]. Методологической основой бухгалтерского учета, как и управления, контроля, планирования является социология, т.е. наука о функционировании и развитии общества, «существует объективная, неразрывная взаимосвязь учетных принципов и методов с социологией, правом, философией, политологией и психологией» [2, с. 51]. Следовательно, рассматривать профессиональное поведение наших коллег целесообразно на стыке социальной психологии и теории бухгалтерского учета.

Теорий бухгалтерского учета существует множество, они классифицируются по уровню (синтетическая, семантическая, прагматическая); по методам аргументации (индуктивная, дедуктивная); по установке (нормативная, позитивная). Теории «не исключают друг друга, каждая отвечает какой-то существенной и необходимой цели. Это методологическое разнообразие позволяет достигнуть того, что каждый объект бухгалтерского учета разбирается с необходимой подробностью и полнотой» [5, с. 226]. В основу каждой положен определенный подход, который зависит от общественно-экономической формации, политического строя, приоритетной группы пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, уровня развития научного знания. Выделяют различные подходы: «наиболее распространенные из них: налоговый, правовой, этический, экономический, структурный, бихевиористический (поведенческий)» [7, с. 12], все они нацелены на более глубокое осознание сущности учета и расширение возможностей его познания.

Очевидно, что для ответа на изначально поставленный нами вопрос необходимо об-

ратить внимание на поведенческий подход, в основу которого положены социологические и психологические аспекты бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Бихевиоризм принимает во внимание не только интересы инвесторов и кредиторов, на паритетной основе он рассматривает реакцию руководства компании, аудиторов, бухгалтеров на информацию, представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности. «Здесь делается акцент на взаимосвязи информации, служащей основой для принятия решений, и поведения отдельных лиц или их групп, вызванного полученной информацией» [7, с. 17]. Иными словами, мы имеем дело с психологией профессионального поведения и само наличие бихевиористической теории дает нам право обратиться к результатам научных исследований социального бихевиоризма, предметом которого является социальное поведение, «которое стимулирует других людей или само стимулируется ими» [4, с. 30].

Создателем социального бихевиоризма является американский физиолог Джон Уотсон. Его последователи — Э. Толман, Э. Гатри, К. Спенс и др. Социальный бихевиоризм также, как и бухгалтерский учет, включает в себя множество теорий, но для нас особый интерес представляет теория когнитивного диссонанса, автором которой является также американский ученый, психолог Леон Фестингер.

Центральный вопрос, ответ на который дает теория когнитивного диссонанса — «детерминация поведения человека» [4, с. 58], т.е. установление причин, определяющих наши поведенческие особенности. Напомним, что это именно тот вопрос, который мы поставили в отношении детерминанты профессионального поведения представителей бухгалтерской профессии.

Фестингер убедительно доказал, что поведение индивида определяется объемом и качеством знаний, которыми тот обладает. Действительно, поколение бухгалтеров, которых мы сегодня готовим, из-за резкого сокращения теоретических учебных дисциплин уже не имеет понятия о богатейшей истории развития отечественного бухгалтерского учета (об учете в эпоху военного коммунизма (1917–1921 гг.), об учете во времена НЭПа (1921–1929 гг.), об учете во времена социализма

(1930–1990 гг.). Наши молодые коллеги зачастую не могут назвать ни одного из российских ученых, внесших вклад в развитие мировой бухгалтерской науки. Понятно, что, несмотря на высокий когнитивный потенциал, участвовать в теоретических научных дискуссиях молодые ученые просто не имеют возможности. Но это лишь часть ответа на интересующий нас вопрос, так как остается загадкой поведение большинства ученых, которые обладают всей полнотой необходимых знаний.

Леон Фестингер, проанализировав результаты значительного количества психологических опытов, выявил парадокс несоответствия поведения индивидов их attitude, т.е. реальному отношению к объекту. В нашем случае личные убеждения и мнения не всегда соответствуют демонстрируемому профессиональному поведению, и причиной этого является «недооценка влияния ситуации (социального контекста) и переоценка влияния внутренних личностных сил индивида (диспозиционных факторов)» [4, с. 59]. Иными словами, на то, как мы ведем себя в процессе трудовой активности, значительное влияние оказывает мнение наших коллег, наша профессионально-социальная среда. Таким образом, Фестингер пришел к выводу, что человек не склонен анализировать (по крайней мере в непрерывном режиме) свое сознание и поведение, он «стремится к внутреннему согласию. Его взгляды и установки имеют свойство объединяться в группы, характеризующиеся согласованностью входящих в них элементов» [6, с. 15]. Под когнитивными элементами ученый понимал знания индивида, между которыми может возникать два варианта взаимоотношений — диссонанс и консонанс.

Диссонанс характеризуется состоянием внутреннего психологического напряжения, от которого индивид стремится избавиться и достичь состояния консонанса, т.е. внутреннего комфорта: «Существование диссонанса порождает психологический дискомфорт и будет мотивировать человека к попытке уменьшить степень диссонанса и достичь консонанса» [6, с. 15]. Диссонанс возникает тогда, когда, с одной стороны, наши знания глубоки и обширны и, с другой стороны — они находятся между собой в состоянии несогласованности или противоречия.

Стремление избавиться от неприятного состояния всегда побуждает к определенным действиям, направленным на достижение психологического баланса, что возможно осуществить только тремя способами:

- аннулировать принятое решение, которое вызвало состояние диссонанса;
- изменить представление об имеющихся альтернативных вариантах (когнитивных элементах);
- установить когнитивное совпадение элементов.

Проанализируем эту ситуацию, избрав предметом рассуждения бухгалтерский учет.

МСФО позволяют применять альтернативные учетные методики, поскольку стандарты разрабатывались для нивелирования разницы учетных процедур различных моделей бухгалтерского учета. Более того, те знания, которыми обладает большинство наших коллег, понимание задач и целевых установок бухгалтерской науки часто противоречат соответствующим трактовкам МСФО. Налицо когнитивные элементы, вступающие в отношения либо несогласованности, либо противоречия.

Фестингер выделял четыре причины возникающего когнитивного диссонанса:

- логическая непоследовательность, т.е. противоречие двух суждений. Противоречие возникает между известным допущением начисления, позволяющим отражать еще не полученную, будущую выручку как доход, и между оценкой по справедливой стоимости, которая основывается на сегодняшней рыночной или расчетной информации. Таким образом, утверждение о том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом имеет прогнозную оценку, некорректно;
- несоответствие когнитивных элементов культурным образцам или нормам. Реформирование национальной учетной системы изменило ее целевую установку, теперь ведение бухгалтерского учета, представление данных финансовой отчетности нацелены не на предотвращение кризисных ситуаций, а на привлечение дополнительных источников инвестирования;
- несоответствие когнитивного элемента какой-либо более широкой системе представлений. Основой представления финансовой информации для одной, приоритетной группы заинтересованных пользователей является

мировоззренческая позиция индивидуализма, характерная для западноевропейских стран. Наша национальная традиция кооперации всегда оказывала самое непосредственное влияние на учетную практику;

- несоответствие прошлому опыту. Отечественная учетная практика — это консерватизм применяемых методик и унификация бухгалтерских процедур, а также учетных регистров. Выбор и самостоятельное формирование учетной политики противоречит нашему национальному профессиональному менталитету.

С подобными детерминантами когнитивного диссонанса сталкиваются не только представители научного сообщества, в первую очередь — это практикующие бухгалтеры, которые в условиях отсутствия подробных методических указаний, вынуждены принимать профессиональные решения самостоятельно.

Ситуация неизбежно должна вызывать состояние профессионального диссонанса, побуждать нас к конкретным действиям, таким как публикация критических статей в отношении современных методологических подходов, участие в дискуссиях, выступление на конференциях.

Однако, ничего подобного мы не наблюдаем. Может быть Леон Фестингер глубоко заблуждался? Может быть его теория когнитивного диссонанса надумана? Причина сложившегося положения в том, что, как показали дальнейшие исследования самого Фестингера и его последователей Д. Брэма и А. Коэна, нашей психологической особенностью является способность объяснять собственные поступки и поведение, т.е. находить некие оправдательные мотивы для наших действий: «Каждому поступку человек всегда находит оправдание, даже ссылаясь на бессознательное» [4, с. 61]. Когда упомянутый оправдательный мотив отсутствует, у индивида формируется

чувство вины, вызывающее когнитивный диссонанс. «Когнитивный диссонанс возникает только тогда, когда люди считают, что их действия были добровольными» [4, с. 61].

Получается, что отсутствие профессионального диссонанса объясняется тем, что «Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган и Центральный банк Российской Федерации» [8]. У представителей научного и практикующего сообщества не возникает чувство дискомфорта по той причине, что трудовая активность оправдывается установленными регламентами Министерства финансов Российской Федерации, которое принимает ключевые, методологические решения в области бухгалтерского учета. Это и есть ответ на поставленный нами вопрос ...

Оговоримся, мы считаем, что управление и организация системы национального бухгалтерского учета должны полностью и безраздельно находиться под эгидой Правительства Российской Федерации и Министерства финансов. Проблема в том, что переход к рыночной экономике привел к частичному копированию соответствующего западноевропейского опыта и частичному сохранению наших национальных традиций в этом вопросе, что рано или поздно обязательно приведет к диссонансному состоянию (вне зависимости от осознания данного факта нашими чиновниками или коллегами). Более того, это состояние уже возникло, так как мы действуем по вышеупомянутому алгоритму достижения психологического баланса — пытаемся изменить представление об имеющихся альтернативных вариантах (убеждаем себя и молодое поколение бухгалтеров в преимуществах МСФО перед нашими национальными учетными традициями). Но не надо забывать, что у Фестингера был еще один вариант — аннулировать принятое решение, которое вызвало состояние диссонанса.

## Литература

1. Бор М.З. Основы экономических исследований. Логика, методология, организация, методика. — М.: Издательство «ДИС», 1998. — 144 с.
2. Миславская Н.А. Психологические аспекты в профессиональной деятельности бухгалтера // Аудитор. — 2016. — Т.2. — № 6. — С. 50–56.

3. *Поппер К.* Логика и рост научного знания / Перевод Л.В. Блинникова и др. — М.: Прогресс, 1983. — 604 с.
4. *Почебут Л.Г., Мейжис И.А.* Социальная психология. Учебник. — СПб.: Питер, 2010. — 521 с.
5. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 272 с.
6. *Фестингер Л.* Теория когнитивного диссонанса. — СПб.: Ювента, 1999. — 318 с.
7. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета: Пер. С англ. / Под ред. Проф. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 576 с.
8. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. — URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/)
9. Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. N 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. — URL: <http://base.garant.ru/12110929/>

## ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА В ЭПОХУ ЦИФРОВЫХ ПЕРЕМЕН

Около недели назад канадский институт CPA Canada, Институт сертифицированных бухгалтеров Шотландии (ICAS) и Международная федерация бухгалтеров представили совместную публикацию по теме профессиональной этики в постоянно усложняющихся современных условиях ведения деятельности профессиональными бухгалтерами. Мир уже изменился до неузнаваемости и продолжает постоянно меняться - констатируют авторы очевидную всем истину, добавляя, что в таких условиях сложнее становится не просто осуществлять профессиональную деятельность, но и придерживаться при этом стандартов этики. Новая публикация - очередное руководство в помощь профессиональным бухгалтерам, причем она первая в запланированной серии из четырех.

Чарльз-Антуан Сент-Джон (Charles-Antoine St-Jean), президент и исполнительный директор CPA Canada, отмечает, что мы все находимся в процессе переосмысления будущего бухгалтерской профессии. Цифровая трансформация и изменившиеся общественные ожидания на наших глазах по-новому определяют ключевые роли профессиональных бухгалтеров в мире. То, в какой мере представители профессии окажутся успешными в реагировании на эти новые вызовы и новые возможности, будет определять, смогут ли они и далее оставаться пользующимися доверием лидерами изменений.

Основным автором новой публикации является все-таки CPA Canada, но стоит заметить, что во многом она основана на результатах проведенного ранее круглого стола по теме профессиональной этики лидерства в эпоху перемен и цифровой трансформации, в организации которого принимали участие ICAS и МФБ. Также стоит отметить, что работа во многом опирается на проекты технической

рабочей группы в составе Международного совета по стандартам бухгалтерской этики (IESBA) и мнения, высказанные различными группами стейкхолдеров в ходе публичных мероприятий.

«Лидерство как таковое неспроста было выведено в название публичного мероприятия, ведь именно эта роль традиционно отводится профессиональным бухгалтерам. Ключевой момент: лидерство должно следовать принципам профессиональной этики, это критически важно для успешного будущего профессии и глобальной финансовой системы в целом — отмечает Кевин Дэнси (Kevin Dancey), исполнительный директор Международной федерации бухгалтеров. Как для (представителей) профессии, это является нашей коренной этической основой, вкупе с навыками и компетенциями, позволяя нам ориентироваться в вызовах и возможностях цифровой эры, в то же время поддерживая неизменной нашу ответственность в отношении общественных интересов».

«Бухгалтерская профессия должна постоянно эволюционировать, чтобы отвечать на меняющиеся потребности стейкхолдеров, одновременно продолжая соответствовать своим обязанностям в отношении общественных интересов, — вторит ему Брюс Картрайт (Bruce Cartwright), исполнительный директор ICAS. — Единственное, что известно наверняка — это что далее будет более регулярное развитие технологий. Следовательно, очень важно, чтобы мы правильно учитывали связанные этические последствия технологий и помогали определять будущее».

Источник: GAAP.RU

Дата публикации: август 2021 г.

