

**ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА:
РЕТРОСПЕКТИВА ФОРМИРОВАНИЯ И СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ****Марина Дмитриевна АКАТЬЕВА**кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и менеджмента медиабизнеса,
Московский политехнический университет, Москва, Российская Федерация
amdmgup@mail.ru**История статьи:**Принята 26.12.2016
Принята в доработанном
виде 12.01.2017
Одобрена 25.01.2017
Доступна онлайн
14.04.2017**УДК** 657.244.9
JEL: M40, M41**Аннотация****Предмет.** Принципы бухгалтерского учета – фундаментальные основы бухгалтерской науки. История зарождения, становления и развития принципов бухгалтерского учета, а также тенденции в формировании авторских подходов, как в зарубежной, так и в отечественной науке, представляют особый интерес с точки зрения установления причинно-следственных связей. В данной статье «принципы бухгалтерского учета», как понятие, рассматриваются как исходные положения бухгалтерской теории.**Цели.** Комплексное авторское исследование проблемы формирования принципов бухгалтерского учета в научной среде. Определение исторических и современных закономерностей в интерпретации принципов бухгалтерского учета, особенностей понятийного аппарата.**Методология.** В настоящей работе использованы приемы сравнительного анализа существующих научно-теоретических наработок, методы логического и экспертного анализа.**Результаты.** Исследование содержания принципов бухгалтерского учета выявило наличие авторского субъективизма в их формировании, а также влияние различных экономико-социальных и общекультурных факторов. Историческая ретроспективная оценка позволила выявить особенности терминологии и преемственности понятий, установить заимствования отечественной бухгалтерской науки из международного опыта в части принципов бухгалтерского учета.**Область применения.** Основные результаты исследования могут быть применены при подготовке научных и учебно-методических изданий по вопросам теории бухгалтерского учета в части фундаментальных основ и специфики терминологии.**Выводы.** Сделан вывод о том, что исторически устойчивой тенденцией стало использование понятий «постулаты» и «принципы» как тождественных. Под принципами бухгалтерского учета часто рассматриваются элементы бухгалтерской методологии, техники и этики. Наиболее серьезную научно-теоретическую проблему создает смешение принципов бухгалтерского учета с допущениями и требованиями, связанными с формированием учетной политики. Научное и практическое значение принципов бухгалтерского учета очевидно. Они объективно неотделимы от учетно-отчетной деятельности современных бухгалтерских работников.**Ключевые слова:**постулаты, принципы учета,
ретроспективная оценка

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Основу любой науки составляет теория, становление и развитие, совершенствование которой, очевидно, связаны с историческими, экономическими и общекультурными закономерностями.

Изучение и осознание теории бухгалтерского учета, так же как и любой другой науки, невозможно без исследования различных ее концепций,

постулатов и парадигм, принципов, которые не только находятся в строгой взаимосвязи между собой, но и, постоянно сменяясь и совершенствуясь, отображают тенденции в развитии научной мысли, общие исторические закономерности.

Наука – это теория, но термин «теория» употребляется ради упрощения, так как на самом деле речь идет о множестве теорий [1].

Смещение бухгалтерской теории и практики, с одной стороны, процесс неизбежный, но, с другой стороны, именно он может способствовать подмене принципиальных, основополагающих проблем частными вопросами. В связи с чем схоластичность бухгалтерской теории характеризуется тем, что круг ее интересов вращается среди проблем, не имеющих никакого научного и практического значения [2].

Поэтому наибольший научный интерес представляют фундаментальные основы бухгалтерской науки, имеющие глобальное значение. Так, еще А.П. Рудановский применительно к сфере общественного счетоведения оценивал принципы, как сводящиеся к развитию счетной мысли на научных началах и остающиеся одними и теми же при всех изменениях не только в общественных отношениях, но даже и во всей окружающей нас природе [3].

Таким образом, соглашаясь с мнением Я.В. Соколова и В.Ф. Паляя [1, 4], принцип – исходное положение какой-либо теории, учения. Не случайно саму теорию учета Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда определили как набор широко трактуемых принципов, которые:

- 1) составляют общую систему эталонов, позволяющих оценить различные хозяйственные ситуации;
- 2) создают новые практические методики и процедуры.

Поэтому и цель теории – представление согласованного множества логически выведенных принципов, которые служат основанием для оценки и развития существующей практики учета [5].

Ретроспективная оценка зарождения и становления принципов бухгалтерского учета позволяет определить как первые, по-настоящему научно-обоснованные

положения, выдвинутые Л. Пачоли [6] в конце XV в., перечень и содержание которых с учетом мнения В.Я. Соколова, В.Ф. Паляя, Э.С. Хендриксена, Я.В. Соколова, Т.Н. Мальковой [1, 4, 5, 7, 8] представлены в *табл. 1*.

Как все новаторское, данная система принципов критиковалась современниками Л. Пачоли, с одной стороны, но и одновременно нашла серьезное углубление и развитие его продолжателями – с другой. Очевидно главное – уже в то время были четко определены приоритеты в бухгалтерской науке, ее основополагающие положения – строгой и упорядоченной регистрации фактов, полноты и ясности информации, двойственности в отражении фактов.

Принципы учета не могут не отражать влияния эпохи, места и времени их формирования. В этом, по мнению автора, выражается взаимное влияние теории и практики бухгалтерского учета, когда специфические особенности формируемых принципов отражают как в зеркале экономические и социальные проблемы своего времени, менталитет людей.

Ярким примером такого влияния являются принципы бухгалтерского учета России допетровского периода [1, 9], представленные в *табл. 2*.

Очевидно негативное влияние на принципы государственного в то время в России учета и татарского ига, и введения подушной подати, и догматизма мышления с низким уровнем правосознания в целом. Однако именно это привело в итоге к осознанию необходимости коллективной материальной ответственности, выполнения планов и фондирования, взаимосверки расчетов (пп. 4, 5, 6, см. *табл. 2*) – то есть формированию принципов актуальных и в современной науке.

С точки зрения терминологии бухгалтерской науки представляется необходимым привести принципиально важную историческую справку.

В 1958 г. американец А. Дженнингс выдвинул идею формирования бухгалтерской науки, исследующей факты хозяйственной жизни и выделяющей при этом «...общие принципы, позволяющие связать теорию и практику бухгалтерского учета и раз и навсегда установить бесспорные положения...» [2]. Однако противником А. Дженнингса стал В. Поуэл, который рассматривал учет как чисто прикладную деятельность, и именно ему принадлежит ставшая знаменитой цепь:

постулаты – принципы – правила – процедуры.

Такая последовательность предполагала движение от абстрактного к конкретному, от теории к практике. При этом В. Поуэл считал:

- 1) постулаты – самые общие базовые положения, очевидность которых не может быть подвергнута сомнению;
- 2) принципы – общеметодологические конструкции;
- 3) правила – то, что относится к работе бухгалтера;
- 4) процедура – условия реализации правил бухгалтерского учета [2].

В связи с этим многочисленные основополагающие учетные конструкции вошли в историю именно как постулаты, а не как принципы бухгалтерского учета.

Ярким примером тому могут служить десять постулатов В.А. Патона¹:

– самостоятельно хозяйствующего субъекта (имущественной обособленности);

¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. 638 с.

– функционирующего предприятия (непрерывности деятельности);

– равенства совокупной стоимости имущества совокупной стоимости капитала;

– бухгалтерского баланса как средства представления финансового состояния предприятия;

– постоянной денежной единицы измерения;

– затрат как исходной оценки (исторической стоимости);

– затрат как оценки продукции (фактической себестоимости);

– приоритетности вычета убытков из накопленной прибыли;

– прибыли как источника выплат дивидендов акционерам;

– ФИФО как метода оценки запасов (оценки по стоимости первых по времени закупок).

Объективная оценка приведенных постулатов, а также результаты исследований Н.А. Товмы [10], Б. Нидлза, Х. Андерсона, Дж. Колдуэлла [11] позволяют сделать вывод о соответствии данного термина более современному его аналогу – «принципы».

Таким образом, автором определяются понятия «постулаты» и «принципы» как тождественные с точки зрения современной бухгалтерской терминологии².

Завершая ретроспективную оценку принципов бухгалтерского учета, сформировавшихся к середине прошлого века в США и англоязычных странах, приведем сводную табл. 3, отражающую

² Акатьева М.Д. Постулаты, парадигмы и научные теории: бухгалтерский взгляд и современная оценка // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 37. С. 23–30.

весь комплекс бухгалтерских принципов того времени, ранжированных по частоте их упоминания у различных авторов и профессиональных организаций [2, 10].

Очевидно, что наибольшее количество бухгалтерских принципов (одиннадцать) было сформулировано У. Моором, но в рамках его индивидуальных исследований. Однако несколько позже им в составе группы ученых вместе с Т.Н. Сандерсом и Х.Р. Хатфилдом [2] на основе опроса лиц, составлявших и использовавших финансовую отчетность, была определена другая группа принципов, отражавших специфику интересов этих ученых.

Для целей качественной оценки представленных принципов сформируем *табл. 4* с кратким уточнением их содержания.

Данные *табл. 3* и *4* позволяют сделать ряд выводов:

- очевиден субъективизм авторов при формировании бухгалтерских принципов, особенно в части наименее популярных (см. *табл. 4*);
- поиск научной истины привел к наличию в перечне учетных принципов как общих, так и частных подходов (непрерывность и сохранность принципов, оценка и оценка затрат);
- наличие в составе принципов элементов, относящихся в современной науке к методологии (оценка, отчетность) и технике бухгалтерского учета (консеквенция, начальная регистрация активов и пассивов, принципы баланса);
- многие из приведенных принципов сохранились почти без изменений до наших дней и не менее актуальны и в современной бухгалтерской науке;

– осознание необходимости профессионального разрешения противоречий и споров в учетной сфере как этап формирования этических бухгалтерских норм.

Переходя к оценке современного состояния вопроса, следует подчеркнуть, соглашаясь с Л.К. Никандровой [12], что исторически принципы бухгалтерского учета складывались не в России, а были заимствованы из международного опыта, на который в свою очередь существенное влияние оказал опыт американских ученых. Именно поэтому, по мнению автора, представленные в *табл. 3* и *4* принципы отражают не только ключевые тенденции в бухгалтерском учете США и англоязычных стран, но и определенным образом сформировали научно-теоретический базис для становления бухгалтерских принципов в современной России.

Более того, в целях реформирования российского бухгалтерского учета в качестве ориентира изначально предпочтение отдавалось принципам бухгалтерского учета, применяемым в США (GAAP US). Однако слабая систематизация и постоянно меняющаяся интерпретация принципов в GAAP US, привели к приоритету МСФО, основанных на тех же концептуальных принципах, но менее детальных и более дешевых для внедрения³.

Комплексное представление об основных тенденциях в формировании бухгалтерских принципов в 1994–2016 гг. дает сравнительная *табл. 5*, применительно к данным которой можно сделать ряд существенных выводов и замечаний.

³ Бухгалтерское дело: учебное пособие / Ю.И. Сигидов, А.И. Трубилин, М.С. Рыбьянцева, Г.Н. Ясенко, И.А. Заболотная, О.М. Игнатова; под ред. д.э.н., проф. Ю.И. Сигидова и А.И. Трубилина. М.: Рид Групп, 2011. С. 17.

Во-первых, таблица построена в строго хронологическом порядке: от 1994 г. до современных подходов, и только в последних двух столбцах добавлены действующие международный и российский стандарты, позволяющие сопоставить их данные с ранее приведенными.

Во-вторых, интересна оценка и специфика авторских подходов. Так, позиция П.С. Безруких, Н.П. Кондракова, В.Ф. Паля мотивирована действовавшими в то время (1994 г.) положениями по организации бухгалтерского учета в Российской Федерации.

З.В. Кирьянова единственная из всех авторов называла в составе основных принципов бухгалтерского учета «использование теоретического понятийного аппарата», предусмотренного действующим законодательством. И хотя З.В. Кирьянова подчеркивала необходимость формирования учетной политики организации, однако *не причисляла* к числу бухгалтерских принципов те требования и допущения, которые связаны с этим документом. Данная позиция полностью разделяется автором (см. *табл. 5*).

Мнение Л.Т. Гиляровской опирается на основные правила (принципы) ведения бухгалтерского учета, определенные действующими тогда (2003 г.) Федеральным законом № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»⁴ (ст.) и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ⁵ № 34н. (раздел II).

Л.П. Краснова, Н.Т. Шалашова, Н.М. Ярцева выделяют как принципы бухгалтерского учета, так и «правила ведения бухгалтерского учета», при перечислении

которых использовали понятие «требования к ведению бухгалтерского учета». Последние выделены в *табл. 5* крестиком, хотя очевидно, что авторы в большинстве случаев называют «требованиями» именно ключевые принципы бухгалтерского учета.

М.А. Климова единственная, кто указывает принцип «количественного измерения и исчисления фактов хозяйственной деятельности», что, возможно, рассматривается как аналог обязательности проведения инвентаризации, указанной у ранее представленных авторов.

С.М. Бычкова, Н.М. Макарова указывали, что отечественные учетные принципы называются требованиями и допущениями, закрепленными законодательно в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ и ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»⁶, действовавших в то время (2008 г.). Данный подход, по мнению автора, олицетворяет имеющую место быть научную тенденцию: приравнивание принципов бухгалтерского учета к требованиям и допущениям, связанным с формированием учетной политики.

Наиболее «плодовитыми» с точки зрения исследования принципов бухгалтерского учета оказались Л.И. Ванчухина, М.А. Петрова [13], указавшие 19 принципов, в составе которых единственный раз из всех авторов названы «точность и объективность учета» – правильность учетных сведений, правильность и своевременность оформления документов, что, по мнению автора, является откровенно излишним и граничащим с понятиями профессиональной бухгалтерской этики.

⁴ Федеральный закон О бухгалтерском учете от 21.11.1996 № 129-ФЗ.

⁵ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н.

⁶ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утверждено приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н.

Представленное в *табл. 5* мнение автора [14] полностью совпадает с подходами Л.К. Никандровой [15], но абсолютно расходится в том, что «в силу высокой формализации российского учета четкое выделение базисных принципов для него существует, в основном, в теории, практическая их значимость сведена к минимуму» [12, с. 61]. Проблема видится автору в другом.

Многие авторы (см. *табл. 5*), так же как и Р.А. Алборов [16], считающий, что учетная политика – «...совокупность принципов и правил (вариантов) организации... бухгалтерского учета», рассматривают как тождественные принципы бухгалтерского учета и принципы, обеспечиваемые учетной политикой. Такой подход представлен у той же Л.К. Никандровой [17, 18].

Следовательно, необходимо строго разделять понятие «принципы бухгалтерского учета», подразумевающее основополагающие подходы к ведению бухгалтерского учета, строго, всегда и везде исполняемые всеми участниками учетного процесса, а также понятия «допущения» и «требования», связанные с формированием учетной политики [19], и регламентированные действующим стандартом ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»⁷.

Кроме того, опровергая минимальную практическую значимость бухгалтерских принципов, хотелось бы согласиться, как с ярким примером, с мнением А.А. Ефремовой [20], исследовавшей практическое применение принципа начисления с целью обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности организации. Разнообразие бухгалтерских принципов связано с особенностями и экономической деятельности. Проблема

практической адаптации их интересов решается с помощью коммуникации, мотивации и обратной связи [2], что заслуживает отдельного исследования.

Нельзя забывать, что приведенные в *табл. 5* принципы МСФО, являются принципами подготовки и представления финансовой отчетности, поэтому очевидна *объективная ориентация на них* не только в принципах из ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», но также и в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»⁸ (достоверность, нейтральность).

По результатам работы сформируем основные выводы.

1. Принципы бухгалтерского учета представляют наибольший научный интерес как фундаментальные основы бухгалтерской науки.
2. Первый, по-настоящему научный, подход к бухгалтерским принципам принадлежит Л. Пачоли.
3. Влияние эпохи, экономических и социальных проблем на формирование бухгалтерских принципов наиболее ярко проявились в России допетровского периода, подчеркнув тесное взаимное влияние теории и практики бухгалтерского учета.
4. Исторический анализ и научно-теоретические наработки позволили автору обоснованно оценить понятия «постулаты» и «принципы» как тождественные.
5. Наиболее обширная и глубокая научная проработка бухгалтерских принципов пришлась на середину XX в. в США и англоязычных странах, заложив основополагающие принципы, в том числе и в части бухгалтерской методологии, техники, этики.

⁷ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

⁸ Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н.

Российские бухгалтерские принципы, как правило, заимствованы из международного опыта.

6. Комплексная оценка тенденций в определении бухгалтерских принципов в российской научной среде позволила автору объективно констатировать: существует устойчивое смещение принципов бухгалтерского учета с допущениями и требованиями, связанными с формированием учетной

политики, что привело к некорректному применению бухгалтерской терминологии и искажению понятийного аппарата бухгалтерского учета в целом.

7. Не только научное, но и практическое значение бухгалтерских принципов является, по мнению автора, очевидным, так как формирование достоверной, полной и нейтральной отчетной информации невозможно без реализации бухгалтерских принципов.

Таблица 1

Принципы учета Л. Пачоли

Table 1

Accounting principles by Luca Pacioli

Принцип	Адаптированное современное содержание
1. Процедурность	Необходимость строгой упорядоченной регистрации в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной жизни
2. Ясность	Бухгалтерский учет должен представлять пользователям ясную и понятную им информацию
3. Нераздельность	Имущество организации и личное имущество собственников организации – едины и нераздельны с точки зрения включения их в систему бухгалтерских записей
4. Двойственность	Каждый факт хозяйственной жизни должен быть квалифицирован в системе «дебет-кредит» (данный принцип – следствие процедурности, в основе которой двойная запись)
5. Предмет	В основе всех сделок – купля-продажа (очевидно сужение предмета до целей торговли)
6. Соответствия	Расходы организации должны соотноситься по времени с полученными доходами
7. Относительность	Данные бухгалтерского учета – относительны, не являются абсолютной ценностью
8. Этика	Бухгалтером может быть только абсолютно честный человек

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2**Принципы бухгалтерского учета до реформ Петра I****Table 2****Accounting principles prior to the reforms of Peter the Great**

Принцип	Содержание принципа
1. Принцип примата государственной собственности	Государство – собственник всего имущества в стране
2. Принцип материальной ответственности	За каждый имущественный объект отвечает материально ответственное лицо или группа лиц
3. Принцип личной ответственности	Человек – объект учета, каждый человек подотчетен
4. Принцип коллективной ответственности	Платеж несет общество, недоимка любого человека возмещается остальными (членами коллектива)
5. Принцип урока (твердого задания)	Каждый работник должен получать урок: что, сколько и в какие сроки он должен выполнять
6. Принцип колляции	Все взаиморасчеты в хозяйственной деятельности должны быть выверены
7. Принцип примата административных правоотношений	Обязательство перед начальником – важнее обязательств перед сторонними лицами
8. Принцип затратного ценообразования	Цена предмета зависит от затрат, связанных с его производством
9. Принцип приоритета формы над содержанием	Оформление документов, их взаимосвязь и внешний вид – неотъемлемая часть учета, порядок важнее содержания

Источник: авторская разработка*Source:* Authoring

Таблица 3

Бухгалтерские принципы и их наличие у разных авторов и профессиональных организаций

Table 3

Accounting principles and their offering by various authors and professional organizations

Бухгалтерские принципы	У. Моор	А.Ч. Литтлтон В.А. Патон,	Т.Н. Сандерс, Х.Р. Хатфолд, У. Моор	Г.Г. Миллер	ААА*	АICPA**
1. Непрерывность	+	+	–	+	+	+
2. Измеритель	+	+	–	+	+	+
3. Реализация	+	+	+	–	+	+
4. Оценка затрат	+	+	+	–	–	–
5. Сделка	–	+	+	+	–	–
6. Предприятие	+	–	–	–	+	–
7. Отчетный период	+	+	–	–	–	–
8. Консеквенция	+	–	–	+	–	–
9. Достоверность и точность	–	–	–	+	–	–
10. Оценка	–	–	+	–	–	–
11. Сохранность принципов	+	–	–	–	–	–
12. Отчетность	+	–	–	–	–	–
13. Статьи наибольшего значения	+	–	–	–	–	–
14. Кредиторская задолженность	+	–	–	–	–	–
15. Начальная регистрация активов и пассивов	–	–	–	–	–	+
16. Расчет ожидаемых результатов	–	–	–	–	–	+
17. Целостность	–	–	–	–	–	+
18. Применение профессиональных судов	–	–	–	–	–	+
19. Выявление эффективности капитальных вложений	–	–	+	–	–	–
20. Принципы баланса	–	–	+	–	–	–
21. Консолидация	–	–	+	–	–	–
22. Объективность	–	–	–	+	–	–
23. Ясность и открытость учетной системы	–	–	–	+	–	–

Примечание: *Американская ассоциация бухгалтеров; **Американский институт дипломированных общественных (присяжных) бухгалтеров (AICPA), в 1974 г. преобразован в Совет по стандартам бухгалтерского учета (FASB).

Источник: авторская разработка

Note. *American Association of Accountants; **American Institute of Certified Public (Jury) Accountants (AICPA), transformed into the Council for Accounting Standards (FASB) in 1974.

Source: Authoring

Таблица 4

Содержание принципов бухгалтерского учета в США и англоязычных странах (середина XX в.)

Table 4

The content of the principles of accounting in the United States and English-speaking countries (mid 20th century)

Принцип бухгалтерского учета	Содержание принципа
<i>I. Наиболее популярные (2–5 упоминаний у авторов)</i>	
1. Непрерывность	Преемственность учетной методологии
2. Измеритель	Деньги как единый эквивалент
3. Реализация	Вся хозяйственная деятельность объекта
4. Оценка затрат	Частный случай оценки, выделенный у ряда авторов в самостоятельный принцип
5. Сделка	Факт хозяйственной жизни, лежащий в основе предмета бухгалтерского учета
6. Предприятие	Основной объект бухгалтерского учета
7. Отчетный период	Основной организационный принцип (определенный временной интервал)
8. Консеквенция	Последовательность операций и их содержание
<i>II. Наименее популярные (1 упоминание у авторов)</i>	
9. Достоверность и точность	Необходимость оправдательных документов ко всем учетным записям, верность подсчетов
10. Оценка	Общий случай измерения объектов учета (включает в себя и частный случай – оценку затрат)
11. Сохранность принципов	Методологическая преемственность как частный случай непрерывности (преемственности)
12. Отчетность	Субъективное отнесение отчетности У. Моором к бухгалтерским принципам
13. Статьи наибольшего значения	Акцент на управленческое значение бухгалтерского учета
14. Кредиторская задолженность	Элемент платежеспособности предприятия как аналитическая составляющая деятельности бухгалтера
15. Начальная регистрация активов и пассивов	Расширенный подход к фактам хозяйственной жизни, необходимость отражения и оборотов, и сальдо
16. Расчет ожидаемых результатов	Субъективное отнесение прогнозного показателя к бухгалтерским принципам
17. Целостность	Взаимосвязь и непротиворечивость бухгалтерских регистров и отчетных форм
18. Применение профессиональных судов	Установка на профессиональное разрешение противоречий между заинтересованными лицами
19. Выявление эффективных капитальных вложений	Взаимосвязь учетных и аналитических показателей
20. Принцип баланса	Правила записей по активу, пассиву и капиталу
21. Консолидация	Обобщение отчетности первичных предприятий по их объединениям – сводная отчетность
22. Объективность	Необходимость объективности бухгалтерской информации, не зависящей от заинтересованности пользователей
23. Ясность и открытость учетной системы	Понятность учетной системы для всех заинтересованных лиц, возможность внесения новых элементов в состав предмета бухгалтерского учета

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 5

Принципы бухгалтерского учета и их наличие у разных авторов и в стандартах в 1994–2016 гг.

Table 5

Accounting principles and their offering by various authors and standards in 1994–2016

Принципы	П.С. Безруких, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палий ⁹	З.В. Кирьянова ¹⁰	Л.Т. Гиляровская ¹¹	Л.П. Краснова, Н.Т. Шалашова, Н.М. Ярцева ¹²	М.А. Климова ¹³	С.М. Бычкова, Н.Н. Макарова ¹⁴	Л.И. Ванчухина, М.А. Петрова	М.Д. Акатьева	МСФО	ПБУ 1/2008
	1994	1998	2003	2002	2004	2008	2009	2011– 2016	Действ.	Действ.
1. Хозяйственной единицы (имущественной обособленности)	+	+	–	+	+	+	+	+	–	+
2. Денежного измерения	+	+	+	+	–	+	+	+	–	–
3. Непрерывности функционирования предприятия	–	–	–	+	+	+	+	+	+	+
4. Существенности	–	–	–	–	–	–	+	+	–	–
5. Двойственности	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–
6. Непрерывности	–	+	–	х	–	–	–	+	–	–
7. Последовательности в методах (последовательности применения учетной политики)	+	+	–	+	–	+	+	+	+	+
8. Периодичности	–	–	–	–	–	–	+	+	–	–
9. Стоимости	–	–	+	+	–	–	+	+	–	–
10. Начисления (временной определенности)	–	–	–	+	+	+	+	+	+	+
11. Соответствия (увязки доходов и расходов)	+	–	–	–	–	–	+	+	–	–
12. Бухгалтерского консерватизма (осмотрительности, осторожности)	–	–	–	х	+	+	+	+	+	+
13. Теоретического понятийного аппарата	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–
14. Разделения текущих и капитальных затрат	+	–	+	х	+	+	–	–	–	–
15. Двойной записи на счетах	+	+	+	х	–	–	+	–	–	–
16. Документирования операций	+	+	+	–	+	–	+	–	–	–
17. Инвентаризации	+	+	+	х	–	–	+	–	–	–
18. Применения учетных регистров	+	+	+	–	–	–	+	–	–	–
19. Коммерческой тайны	–	+	+	–	–	–	–	–	–	–
20. Как принципы формирования учетной политики: – полноты	+	–	+	х	+	+	+	–	+	+

⁹ Бухгалтерский учет: учебник / П.С. Безруких, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палий и др.; под ред. П.С. Безруких. М.: Бухгалтерский учет, 1994. С. 13–14.

¹⁰ Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1998. С. 20–21.

¹¹ Бухгалтерское дело: учебное пособие для вузов / под ред. проф. Л.Т. Гиляровской. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 315–324.

¹² Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М. Бухгалтерский учет: учебник: 2-е изд. с изм. М.: Юрист, 2002. С. 24–28.

¹³ Климова М.А. Бухгалтерское дело: учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2004. С. 40–41.

¹⁴ Бычкова С.М. Бухгалтерское дело: учебное пособие / С.М. Бычкова, Н.М. Макарова; под ред. С.М. Бычковой. М.: Эксмо, 2008. С. 30–32.

– приоритета содержания перед формой	–	–	+	x	+	+	–	–	+	+
– непротиворечивости	+	–	+	x	+	+	+	–	–	+
– рациональности	–	–	–	x	+	+	–	–	+	+
21. Количественного измерения	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–
22. Верифицируемости (контроля информации)	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–
23. Интерпретируемости (ясности и доступности)	–	–	–	–	+	–	+	–	–	–
24. Своевременности	–	–	–	–	–	+	+	–	+	+
25. Точности и объективности	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–
26. Понятности	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–
27. Уместности	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–
28. Надежности	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–
29. Достоверности	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–
30. Нейтральности	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–
31. Сравнимости	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: монография. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
2. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. 400 с.
3. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. М.: Т-во «Печатня С.П. Яковлева», 1913. 379 с.
4. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 84 с.
5. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 567 с.
6. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 2001. 368 с.
7. Соколов Я.В. Лука Пачоли: человек и мыслитель / В кн. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 1994.
8. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была. М.: Финансы и статистика, 1995. 304 с.
9. Цыпленков В.В., Пятов М.Л. Научная школа Я.В. Соколова и теория бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2011. № 5. С. 113–116.
10. Товма Н.А. История развития бухгалтерского учета: монография. Алматы: 2014, 243 с.
11. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.

12. *Никандрова Л.К.* Концепция информационного обеспечения экономической безопасности: монография. М.: МГУП, 2009. 240 с.
13. *Ванчухина Л.И., Петрова М.А.* Взаимосвязь принципов бухгалтерского учета и требований, предъявляемых к учетным документам // *Бухгалтерский учет*. 2009. № 20. С. 72–79.
14. *Акатьева М.Д.* Бухгалтерское дело: юридический анализ фактов хозяйственной жизни: монография. М.: МГУП, 2011. 130 с.
15. *Никандрова Л.К.* Проблемы совместимости бухгалтерского и управленческого учета: монография. М.: МГУП, 2009. 108 с.
16. *Алборов Р.А.* Выбор учетной политики предприятия: принципы и практические рекомендации. М.: Бухгалтерский учет, 2003. 208 с.
17. *Никандрова Л.К.* Бухгалтерский учет в системе экономической безопасности организации: монография. М.: МГУП, 2007. 174 с.
18. *Никандрова Л.К.* Формирование учетной системы хозяйствующих субъектов: теория, методология, практика: монография. М.: МГУП, 2010. 240 с.
19. *Акатьева М.Д.* Методология бухгалтерского учета: современный взгляд: монография. М.: МГУП им. Ивана Федорова, 2012. 146 с.
20. *Ефремова А.А.* Метод начислений для повышения достоверности бухгалтерской отчетности // *Бухгалтерский учет*. 2009. № 23. С. 18–24.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ISSN 2311-9381 (Online)

ISSN 2073-5081 (Print)

*Theory of Accounting***PRINCIPLES OF ACCOUNTING:
A RETROSPECTIVE OF THE FORMATION AND CURRENT TRENDS****Marina D. AKAT'EVA**Moscow Polytechnic University, Moscow, Russian Federation
amdmgup@mail.ru**Article history:**

Received 26 December 2016

Received in revised form

12 January 2017

Accepted 25 January 2017

Available online 14 April 2017

JEL classification: M40, M41**Abstract****Subject** The article discusses the principles of accounting, treating them as assumptions of the accounting theory.**Objectives** The article aims to study the problem of accounting principles formation in academic community and define historical and current patterns in the interpretation of accounting principles and their conceptual characteristics.**Methods** For the study, I used a comparative analysis of the existing theoretical findings, and the methods logical and expert analyses.**Results** The article shows certain subjectivity of various authors in the formation of accounting principles, as well as the influence of various economic, social and cultural factors on the formation. Historical retrospective assessment identifies some particular terminology and continuity of concepts, and the domestic accounting science borrowings from the international experience in part of accounting principles.**Conclusions and Relevance** The article concludes that historically, the use of the terms *postulates* and *principles* as identical, has become a stable trend. The elements of accounting methodology, technology, and ethics are often considered as accounting principles. A confusion of accounting principles with the assumptions and requirements associated with the formation of accounting policies makes the most serious theoretical problem. The main results of the study can be applied in the preparation of scientific and methodological publications on accounting theory in part of the fundamentals and specifics of terminology.**Keywords:** accounting, principles, postulates, retrodiction

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta: monografiya* [The foundations of accounting theory: a monograph]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2003, 496 p.
2. Sokolov Ya.V. *Ocherki po istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the history of accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1991, 400 p.
3. Rudanovskii A.P. *Printsipy obshchestvennogo schetovedeniya* [Principles of social bookkeeping]. Moscow, T-vo Pechatnya S.P. Yakovleva Publ., 1913, 379 p.
4. Palii V.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta: sovremennye problemy* [Accounting Theory: contemporary problems]. Moscow, Bukhgalterskii uchët Publ., 2007, 84 p.
5. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, 567 p.
6. Pacioli L. *Traktat o schetakh i zapisyakh* [Treatise on Accounts and Records]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2001, 368 p.
7. Sokolov Ya.V. *Luka Pacholi: chelovek i myslitel'. V kn.: Pacholi L. Traktat o schetakh i zapisyakh* [Luca Pacioli: man and thinker. In: Pacioli L. Treatise on Accounts and Records]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1994.

8. Mal'kova T.N. *Drevnyaya bukhgalteriya: kakoi ona byla* [Ancient accounting: what it was]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1995, 304 p.
9. Tsyplenkov V.V., Pyatov M.L. [Scientific School of Ya.V. Sokolov and the accounting theory]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2011, no. 5, pp. 113–116. (In Russ.)
10. Tovma N.A. *Istoriya razvitiya bukhgalterskogo ucheta: monografiya* [The history of accounting]. Almaty, 2014, 243 p.
11. Needles B., Anderson H., Caldwell J. *Printsipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2004, 496 p.
12. Nikandrova L.K. *Kontseptsiya informatsionnogo obespecheniya ekonomicheskoi bezopasnosti: monografiya* [The Concept of information economic security: a monograph]. Moscow, MSUPA Publ., 2009, 240 p.
13. Vanchukhina L.I., Petrova M.A. [The relationship of accounting principles and the requirements for records]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2009, no. 20, pp. 72–79. (In Russ.)
14. Akat'eva M.D. *Bukhgalterskoe delo: yuridicheskii analiz faktov khozyaistvennoi zhizni: monografiya* [Accounting: a legal analysis of the facts of economic life: a monograph]. Moscow, MSUPA Publ., 2011, 130 p.
15. Nikandrova L.K. *Problemy sovmestimosti bukhgalterskogo i upravlencheskogo ucheta: monografiya* [The issues of compatibility of accounting and management accounting: a monograph]. Moscow, MSUPA Publ., 2009, 108 p.
16. Alborov R.A. *Vybor uchetnoi politiki predpriyatiya: printsipy i prakticheskie rekomendatsii* [Choice of accounting policy of the company: principles and practical recommendations]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2003, 208 p.
17. Nikandrova L.K. *Bukhgalterskii uchet v sisteme ekonomicheskoi bezopasnosti organizatsii: monografiya* [Accounting in the economic security system of the organization: a monograph]. Moscow, MSUPA Publ., 2007, 174 p.
18. Nikandrova L.K. *Formirovanie uchetnoi sistemy khozyaistvuyushchikh sub"ektov: teoriya, metodologiya, praktika: monografiya* [Formation of accounting system of managing subjects: theory, methodology, practice: a monograph]. Moscow, MSUPA Publ., 2010, 240 p.
19. Akat'eva M.D. *Metodologiya bukhgalterskogo ucheta: sovremennyi vzglyad: monografiya* [Accounting methodology: a modern perspective: a monograph] Moscow, MSUPA Publ., 2012, 146 p.
20. Efremova A.A. [The accrual method of accounting to improve the reliability of financial statements]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2009, no. 23, pp. 18–24. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.