

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Страницы истории

ПЕРВЫЕ ПОПЫТКИ УНИФИКАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В США: ИНДИВИДУАЛЬНАЯ И КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Сергей Владимирович КОЛЧУГИН

кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета,
Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ»
(НГУЭУ),
Новосибирск, Российская Федерация
s.kolchugin@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>
SPIN-код: 7831-2254

История статьи:

Рег. № 64/2022
Получена 17.02.2022
Получена в
доработанном виде
28.02.2022
Одобрена 31.03.2022
Доступна онлайн
14.04.2022

УДК 657.1

JEL: B15, M41

Ключевые слова:

унификация,
индивидуальная
финансовая
отчетность,
консолидированная
финансовая
отчетность, теория
учета, методология
учета

Аннотация

Предмет. Рассмотрение первых попыток унификации бухгалтерского учета в США и анализ информационных потребностей пользователей учетной информации, которые привели к появлению консолидированной финансовой отчетности.

Цели. Исследование теоретических и методологических основ унификации бухгалтерского учета США в разрезе индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности, а также выявление теоретических и методологических оснований консолидированной финансовой отчетности как самостоятельного вида финансовой отчетности.

Методы. В ходе исследования были использованы такие методы как сочетание анализа и синтеза, индукции и дедукции, а также сочетание исторического и логического методов.

Результаты. Показано, что унификация учета проходила посредством принятия единых правил, а не через признание общепринятых принципов бухгалтерского учета. Доказано, что первые унифицированные правила бухгалтерского учета были ориентированы на удовлетворение информационных потребностей банков и банковских организаций как основного источника инвестиций коммерческих компаний. Несмотря на наличие теоретических разработок в области консолидированной финансовой отчетности и составления на практике первых консолидированных балансов, предпочтение отдавалось индивидуальной финансовой отчетности, что было обусловлено потребностями оценки кредитоспособности потенциального заемщика, обращающегося за банковским финансированием.

Область применения. Полученные результаты могут быть использованы при разработке теории и методологии консолидированного учета как самостоятельного вида бухгалтерского учета группы компаний.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Колчугин С.В. Первые попытки унификации бухгалтерского учета в США: индивидуальная и консолидированная финансовая отчетность // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 4. – С. 459 – 482.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.4.459>

Введение

В англосаксонской школе бухгалтерского учета выделяют две составляющие: бухгалтерский учет как механическая работа по ведению счетов или счетоводство (*Bookkeeping*) и бухгалтерский учет как деятельность по предоставлению информации заинтересованным пользователям (*Accounting*). Исторически счетоводство (*Bookkeeping*) появилось раньше бухгалтерского учета (*Accounting*), но бухгалтерский учет (*Accounting*) включает в себя счетоводство (*Bookkeeping*) как необходимую часть. Ральф Эстес (Ralph Estes) в «Словаре по бухгалтерскому учету» (*Dictionary of Accounting*) дает следующее определение счетоводству (*Bookkeeping*): «Подробная, рутинная работа по подготовке и отражению записей в журнале и ведению счетов. Счетоводство является одним из аспектов бухгалтерского учета (*Accounting*), но требует меньше образования, творчества, суждений и компетенции (*Authority*)»¹.

Попытки унификации бухгалтерского учета в США были непосредственно связаны с поиском принципов учета как основы унификации. Первая попытка унификации бухгалтерского учета в США, предпринятая Американским институтом бухгалтеров (American Institute of Accountants (AIA)), относится к апрелю 1917 г., когда был принят Меморандум «Унифицированный бухгалтерский учет» (*Uniform Accounting*)² [1].

Но понятие «принципы счетоведения» (*Principles of Bookkeeping*) появлялись намного раньше 1917 г. К работам по данной теме относятся труды: Дж.А. Карлилла (J.A. Carlill) «Принципы счетоведения» (*The Principles of Bookkeeping*, 1896) [2], У.Р. Гамильтона (W.R. Hamilton) «Принципы современного счетоведения» (*The Principles of Modern Bookkeeping*, 1912) [3], Ч.М. ван Клива (C.M. van Cleve) «Принципы двойного счетоведения» (*Principles of Double-Entry Bookkeeping*, 1913) [4], Дж.Э. Бекселла (J.A. Bexell) и Ф.Дж. Николса (F.G. Nichols) «Принципы счетоведения и счета фермерского хозяйства» (*Principles of Bookkeeping and Farm Accounts*, 1913) [5], Д.У. Майнера (G.W. Miner) и Ф.Х. Элвелла (F.H. Elwell) «Принципы счетоведения: полный курс, иллюстрирующий журнальный метод закрытия

¹ Estes R.W. *Dictionary of Accounting*. Cambridge, Massachusetts, London, England, The MIT Press, 2000, p. 17.

² Меморандум «Унифицированный бухгалтерский учет» именовался также «Одобренные методы подготовки балансовых отчетов» (*Approved Methods for the Preparation of Balance-sheet Statements*). – *Прим. авт.*

Главной книги» (*Principles of Bookkeeping: Complete Course Illustrating the Journal Method of Closing the Ledger*, 1916) [6].

В данных работах отсутствуют учетные принципы в современном их значении, а под «принципами счетоведения» понимаются общие правила ведения счетов и бухгалтерских книг. Дж.А. Карлилл пишет: «...как архитектор проектирует свое здание так, чтобы оно соответствовало форме его участка земли, так и бухгалтер, который понимает принципы своей работы, не испытывает затруднений и не чахнет, а чувствует себя вправе изменять свои методы в соответствии с характером бизнеса (*the nature of the business*)»³ [2, с. 2]. При этом автор упоминает в качестве принципов счетоведения применение «Дебета» и «Кредита» к счетам бухгалтерского учета: «Однако главное, что следует отметить, это то, что принцип дебета и кредита (*the Dr. and Cr. principle*) точно так же применяется к счетам торговцев (*traders*), так и не торговцев (*nontraders*)» [2, с. 51].

Кеннет С. Мост (K.S. Most) так описывает предпосылки унификации бухгалтерского учета в Соединенных Штатах Америки: «Большая часть капитала, необходимого Соединенным Штатам для экономического развития в девятнадцатом веке, поступала из Европы, и финансисты посылали бухгалтеров проверять использование своих денег. Эти бухгалтеры, в основном шотландские и английские, принесли с собой стандарты формы и содержания финансовой отчетности, которые были установлены в Актах о компаниях Великобритании. По мере развития американской экономики банковская система стала основным источником капитала, и банкиры, как правило, устанавливали стандарты финансового учета. Неудивительно, что они старались сделать финансовую отчетность бизнеса как можно более похожей на банковские счета» [7, с. 64].

Меморандум «Унифицированный бухгалтерский учет» 1917 г. – первая попытка унификации учета в США.

В современных концепциях бухгалтерского учета и финансовой отчетности принцип нейтральности информации является одним из базовых. В Концептуальных основах финансовой отчетности⁴ по МСФО (далее – Концептуальные основы) основополагающими качественными характеристиками признаются *уместность* и *правдивое представление* учетной информации (п. 2.5 Концептуальных основ). Для обеспечения правдивого представления учетная информация должна быть полной,

³ В дальнейшем подобные аналогии станут очень популярными при объяснении сущности принципов бухгалтерского учета (*Accounting*). – *Прим. авт.*

⁴ О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/

нейтральной и не содержать ошибок (п. 2.13 Концептуальных основ). Принцип нейтральности предполагает отсутствие предвзятости в выборе или представлении финансовой информации (п. 2.15 Концептуальных основ).

Унифицируя правила отражения финансовой информации, в 1917 г. AIA сознательно отступает от принципа нейтральности учетной информации. Основным пользователем финансовой информации, представленной в бухгалтерской отчетности, в Меморандуме «Унифицированный бухгалтерский учет» (1917 г.) признаются банки и банкиры. В предисловии к Меморандуму отмечается: «Общепризнано, что банки и банкиры проявляют весьма неподдельный интерес к этому вопросу, потому что они постоянно выдают кредиты на основе финансовой отчетности, подготовленной товаропроизводителями или торговцами» [1, с. 401]. Во введении подчеркивается: «Поскольку этот вопрос явно важен для банков и банкиров, и особенно для федеральных резервных банков, которым может быть предложен переучет векселей (commercial paper) на основе финансовой отчетности заемщиков, Совет Федеральной резервной системы проявил активный интерес к рассмотрению предложений, которые появились в результате расследования торговой комиссии, и теперь представляет в форме предварительного заявления некоторые предложения в отношении предлагаемых стандартных форм финансовой отчетности для торговцев и производителей» [1, с. 402].

AIA выделяет две основные проблемы унификации финансовой информации.

6. Унификация форм финансовой отчетности (Отчета о прибылях и убытках (Profit and Loss Account) и бухгалтерского баланса (Balance Sheet)⁵).

7. Установление унифицированных методов отражения учетной информации.

Меморандум «Унифицированный бухгалтерский учет» (1917 г.), несмотря на свое название и заявленные проблемы по унификации финансовой информации, не содержит принципов бухгалтерского учета. Данный документ является не чем иным, как инструкцией по проведению аудита бухгалтерской отчетности. Аудитор, руководствуясь данной инструкцией, преследовал интересы единственной группы пользователей учетной информации – банков и банкиров. Основная цель, которая ставилась перед аудитором, – это подтверждение полноты и правильной оценки имущества и обязательств организации, обращающейся в банк за получением финансирования.

⁵ Именно в таком порядке, сначала «Отчет о прибылях и убытках», затем – «Бухгалтерский баланс». – *Прим. авт.*

Отдельные положения Меморандума прямо указывают на данную цель, которая ставится перед аудитором в ходе проверки бухгалтерской отчетности. В разделе «Запасы» (Inventories) при рассмотрении вопроса о возможности признания прибыли в Отчете о прибылях и убытках при частичной поставке отмечается: «Лучше не отражать прибыль от частичных поставок, но информация такого характера, которая может повлиять на решение банкира по выдаче кредита, может быть должным образом представлена ему» [1, с. 415]. В указаниях по проверке кредиторской задолженности отмечается: «Если какой-либо счет не появляется на регулярной основе, необходимо получить выписку от кредитора. Если имеется много таких счетов, по которым ведется спор, и они составляют настолько большую сумму, что существенно влияют на общую сумму текущих обязательств, необходимо выяснить общую причину споров и сделать отметку по этому вопросу для рассмотрения банкиром» [1, с. 420].

Признание банков и банковских организаций основными пользователями финансовой отчетности определило теоретическую и методологическую основу бухгалтерского учета. Интересы банков сосредоточены в области определения кредитоспособности потенциального заемщика, следовательно, правила бухгалтерского учета должны позволять формировать достоверную информацию о кредитоспособности компании, как потенциального получателя кредитных средств. Преследуя интересы банков, AIA приняла в качестве теоретической основы Меморандума «Унификация бухгалтерского учета» (1917 г.) идеи статической балансовой теории и принцип фиктивной ликвидации как ее основу.

Под статическим бухгалтерским учетом понимается: «учет, основной целью которого является определение того, позволит ли реализация (продажа) всех активов предпринимателя на данный момент получить сумму, необходимую для оплаты его кредиторской задолженности» [8, с. 44]. Описывая статическую теорию баланса, Й. Бетге (J. Baetge) пишет: «Важнейшей задачей отчетности согласно статической трактовке является ежегодное определение стоимости чистого имущества субъекта хозяйствования с помощью баланса. Чистое имущество обозначается сегодня как собственный капитал организации» [9, с. 10]. В первом унифицированном бухгалтерском балансе за 1917 г. вместо раздела «Капитал» используется понятие «Чистое имущество» (или «Чистое богатство») (Net Worth) в полном соответствии с идеями статической теории бухгалтерского баланса.

В статической балансовой теории выделяют *статiku продолжения* и *статiku ликвидации*. Статика продолжения исходит из принципа непрерывности деятельности, а статика ликвидации – из принципа фиктивной ликвидации. Статика ликвидации предполагает: «...что имущество и долги организации должны оцениваться по отдельности, чтобы можно было точно установить, в какой мере могут быть

удовлетворены претензии кредиторов. В качестве имущества с точки зрения статистики ликвидации рассматриваются только те ценности, которые могут быть реализованы по отдельности и оцениваются по стоимости реализации, если эта стоимость действительно представляет собой объективную общепринятую оценку. В качестве обязательств отражается только возникшая в соответствии с законодательством задолженность третьим лицам, подлежащая оплате» [9, с. 10].

Согласно статической балансовой теории в бухгалтерском учете и финансовой отчетности отражаются только те объекты бухгалтерского наблюдения, которые могут быть реализованы. Основной оценкой активов компании выступает ликвидационная стоимость или стоимость возможной продажи. При этом кредиторская задолженность компании должна быть отражена максимально полно. В подавляющем большинстве именно эти идеи были воплощены в Меморандуме «Унификация бухгалтерского учета» (1917 г.).

Первая форма унифицированного бухгалтерского баланса (представлена в Меморандуме «Унификация бухгалтерского учета» (1917 г.) [1, с. 432–433]) содержит группировку активов компании по степени уменьшения их ликвидности. Начиная от «Наличных денежных средств» (Cash) с отдельным выделением «Наличных денежных средств на руках» (1a Cash on Hand – Currency and Coin) и «Наличных денежных средств в банке» (1b Cash in Bank) и заканчивая «Внеоборотными активами» (Fixed Assets), стоимость которых уменьшается на сумму сформированного резерва амортизации (Less: 45 Reserves for Depreciation), отражаемого отдельной статьей, и «Прочими активами» (Other Assets (49)). В пассиве бухгалтерского баланса обязательства группируются по степени срочности их погашения, начиная с текущих платежей по облигациям и простым векселям (Unsecured Bills and Notes) и заканчивая «Постоянными обязательствами» (Fixed Liabilities). Отдельно выделяется раздел чистого имущества или чистого богатства (Net Worth). Группировка активов по степени убывающей ликвидности и обязательств, по убывающей срочности погашения обусловлена интересами банков, что прямо указано в Меморандуме 1917 г.: «Эта форма финансовой отчетности была обусловлена желанием как можно ближе соответствовать требованиям и практике федеральных резервных банков» [1, с. 405]. Данная группировка статей баланса сохранилась в англосаксонской школе бухгалтерского учета до настоящего момента и перешла в международные стандарты финансовой отчетности.

Жак Ришар (J. Richard) выделяет две группы принципов статического учета. Первая группа принципов – это «принципы, определяющие содержание элементов баланса» [8, с. 49], вторая группа принципов – «принципы оценки активов» [8, с. 51]. К принципам, определяющим содержание элементов баланса, Ж. Ришар относит: 1) ограничение актива ценностями и

правами, приобретенными в полную собственность; 2) включение в активы личного имущества коммерсанта; 3) полный учет кредиторской задолженности. К принципам оценки активов относятся: 1) принцип фиктивной ликвидации; 2) понимание амортизации как потери стоимости имущества в результате его эксплуатации.

Смысл принципа ограничения актива ценностями и правами, приобретенными в полную собственность, состоит в том, что в активе бухгалтерского баланса должно отражаться только то имущество, которое принадлежит организации на праве собственности и, соответственно, может быть реализовано для покрытия имеющихся долгов. В Меморандуме 1917 г. данные положения статической теории находят свое прямое воплощение. Ценные бумаги, запасы, основные средства и прочие активы подлежат отражению в составе активов бухгалтерского баланса при наличии у организации права собственности на них.

Принцип включения в состав активов компании личного имущества коммерсанта отсутствует в Меморандуме «Унификация бухгалтерского учета» (1917 г.).

Принцип полного отражения кредиторской задолженности присутствует в Меморандуме 1917 г. в гипертрофированной форме. Максима при отражении кредиторской задолженности имеет следующую формулировку: «Недостаточно того, чтобы в балансовом отчете было указано, что должно быть выплачено; в нем должно быть указано с максимально возможной точностью, что может быть выплачено. Обязанность аудитора, проводящего аудит баланса, состоит в том, чтобы выявлять и сообщать о любых обязательствах, не только о подлежащих оплате долгах, но и о возможных долгах» [1, с. 422]. Согласно данному положению в бухгалтерском балансе должны быть отражены обязательства, срок возникновения которых еще не наступил. Например, если на дату составления бухгалтерского баланса суммы выплат по заработной плате еще не определены, а сроки выплат не подошли, тем не менее, в балансе необходимо отразить среднюю сумму кредиторской задолженности по оплате труда персонала, рассчитанную исходя из сумм за прошлые периоды. Аналогичным образом необходимо отражать суммы кредиторской задолженности по причитающимся к уплате налогам, коммунальным платежам, крупным контрактам, комиссионным выплатам, возможным убыткам по судебным спорам и иным условным обязательствам, сроки уплаты которых еще не наступили и суммы не могут быть определены с высокой степенью точности.

Принцип фиктивной ликвидации при определении оценки отдельных видов имущества является основополагающим принципом в Меморандуме «Унифицированный бухгалтерский учет» (1917 г.). Основное правило отражения объектов имущества в составе активов бухгалтерского баланса

формулируется следующим образом: «...все, что отражено в составе актива может быть реализовано за наличный расчет в течение достаточно короткого периода времени» [1, с. 417].

В Меморандуме 1917 г. амортизация понимается как величина снижения стоимости внеоборотного имущества в результате его эксплуатации: «Аудитор должен убедиться в том, что резервы на амортизацию зданий, машин, оборудования и т.д. достаточны для отражения снижения стоимости основных средств. Если, по его мнению, резервы, указанные в балансе, недостаточны, он должен обратить внимание на этот вопрос в своем сертификате» [1, с. 418]. Подобное понимание амортизации соответствует пониманию амортизации в статической теории бухгалтерского баланса: «В рамках статической теории амортизация может быть определена как любая частичная потеря стоимости имущества в результате того, что стоимость его фиктивной ликвидации при текущей инвентаризации меньше стоимости, полученной в процессе инвентаризации предыдущей» [8, с. 54].

В Меморандуме «Унифицированный бухгалтерский учет» (1917 г.) прослеживается сильное влияние идей статической теории бухгалтерского баланса, что было обусловлено интересами банков и банковских организаций. Вместе с тем в отдельных теоретических и методологических положениях бухгалтерского учета имеет место отказ от этих идей. В частности, это касается отказа от положений статической теории при установлении правил выявления финансового результата за отчетный период. Согласно положениям статической теории баланса под финансовым результатом периода понимается изменение чистого имущества компании за этот период. В статической теории выявление финансового результата периода предполагало последовательное выполнение следующих учетных этапов: «1) провести инвентаризацию реальных активов, оценив их по стоимости потенциальной продажи; 2) оценить кредиторскую задолженность; 3) определить на момент инвентаризации величину собственного капитала (активы минус кредиторская задолженность); 4) сравнить полученную сумму собственного капитала с аналогичной суммой на дату предшествующей инвентаризации (при условии исправления суммы на величину вложений или изъятий из капитала) с тем, чтобы определить финансовый результат отчетного периода» [8, с. 55]. Меморандум 1917 г. содержит принципиально иной подход к определению финансового результата. Финансовый результат определяется как разность между суммой, полученной от продажи, и себестоимостью проданных товаров (готовой продукции, работ и услуг). При этом отдельно подлежали выделению в Отчете о прибылях и убытках суммы прочих доходов и расходов, которые носят вероятностный характер и напрямую не связаны с основными видами деятельности компании.

При подтверждении достоверности показателей финансовой отчетности аудитор должен был использовать следующую формулировку, содержащую ссылку на правила бухгалтерского учета, одобренные Советом Федеральной резервной системы: «Я проверил (audited) счета Blank & Co. за период с... по... и я подтверждаю, что приведенный выше баланс и Отчет о прибылях и убытках были составлены в соответствии с планом (Plan), предложенным и рекомендованным Советом Федеральной резервной системы, и, по моему мнению, представляют финансовое состояние фирмы на... и результаты его деятельности за период. (Подпись) А. В. С.» [1, с. 430].

В рассматриваемом Меморандуме содержатся отдельные положения, касающиеся особенностей учета *связанных компаний*⁶.

При рассмотрении порядка учета ценных бумаг вводится требование обособленного отражения акций и облигаций, дающих право контролировать связанные компании (affiliated companies): «Когда акции (stocks) или облигации (bonds) дают право контроля (control) или имущественную заинтересованность (material interest) в других компаниях, владение которыми имеет большую или меньшую ценность для владельца (the holder) за пределами получаемой прибыли от них, такие акции или облигации должны рассматриваться как внеоборотные активы (fixed assets)⁷» [1, с. 405].

Отдельные положения Меморандума касаются особенностей отражения в бухгалтерском балансе простых векселей и дебиторской задолженности связанных компаний. *Во-первых*, и векселя и дебиторская задолженность связанных компаний должны отражаться отдельно от векселей и дебиторской задолженности не связанных компаний. *Во-вторых*, и векселя и дебиторская задолженность связанных компаний могут отражаться в составе оборотных активов отчитывающейся компании только в том случае, если связанные компании имеют достаточную величину ликвидных активов, которые превышают их текущие обязательства.

Особенности учета инвестиций в связанные компании имели единственную цель – раскрыть информацию о платежеспособности заемщика и ликвидности его активов. Именно по этой причине акции и облигации, позволяющие контролировать связанную компанию, исключаются из состава наиболее ликвидных ценных бумаг (акций и облигаций) и переводятся в состав внеоборотных активов. Аналогичным образом векселя, выданные зависимыми компаниями, и дебиторская задолженность последних рассматриваются в качестве актива только в том случае, если

⁶ Понятие «дочерняя компания» в рассматриваемом Меморандуме еще не используется. – *Прим. авт.*

⁷ Наравне с землей, зданиями и машинами.

зависимые компании имеют положительную величину ликвидных чистых активов.

Необходимо отметить, что к 1917 г. на практике в США уже составляли консолидированную финансовую отчетность и предпринимались попытки теоретической разработки основ консолидации. Так, Г.Дж. Превитс (G.J. Previts) и Б.Д. Мерино (B.D. Merino) относят появление первого консолидированного финансового отчета к 1886 г.: «Первые консолидированные отчеты были подготовлены для Американского фонда хлопкового масла (American Cotton Oil Trust) в 1886 г.» [10, с. 85]. Первый консолидированный баланс Американской сталелитейной корпорации⁸ (U.S. Steel Corporation) был опубликован в Соединенных Штатах Америки за 1902 г. На данный факт указывает Дж.Р. Эдвардс (J.R. Edwards): «...но опубликованы отчеты Американской сталелитейной корпорации были за 1902 г.» [11, с. 115].

Первая академическая публикация по консолидации относится к 1906 г. Теоретик консолидированной финансовой отчетности сэр Артур Лоуз Дикинсон (A.L. Dickinson) в журнале *Journal of Accountancy* публикует статью «Заметки о некоторых проблемах, связанных с отчетами холдинговых компаний» (Notes on Some Problems Relating to the Accounts of Holding Companies) [12], с которой начинаются научные исследования проблем консолидированной финансовой отчетности.

Поэтому нельзя говорить об отсутствии практики и теоретических разработок по составлению консолидированной финансовой отчетности в период разработки AIA Меморандума «Унифицированный бухгалтерский учет» (1917 г.). Перед AIA стояла принципиально иная цель – проверка финансовой отчетности на предмет оценки кредитоспособности потенциального заемщика в интересах банков, в то время как в основе консолидированной финансовой отчетности заложена идея замены инвестиции материнской компании в дочернюю компанию на долю чистых активов дочерней компании, контролируемую материнской компанией. Так как чистые активы дочерней компании, как правило, превышают стоимость инвестиции материнской компании в дочернюю компанию, то величина чистых активов консолидированной финансовой отчетности будет выше величины чистых активов индивидуальной финансовой отчетности материнской компании. Следовательно, и кредитоспособность заемщика, определяемая по консолидированной финансовой отчетности, может быть выше кредитоспособности, определяемой по индивидуальной финансовой отчетности. При этом в консолидированной финансовой отчетности

⁸ Первый опубликованный консолидированный баланс Американской сталелитейной корпорации представлен в работе Previts G.J., Merino B.D. A History of Accounting in America. An Historical Interpretation of the Culture Significance of Accounting. New York, Wiley, 1979, 378 p. (С. 178–179) [10].

появляются такие специфические объекты бухгалтерского наблюдения, как «гудвил», «неконтролируемая доля» («доля меньшинства» в более ранней терминологии), нераспределенная прибыль группы, которые не могут признаваться банками как надежные и ликвидные активы или прибыль, заработанная и располагаемая компанией-заемщиком. Более того, группа компаний, составляющая консолидированную финансовую отчетность, не может рассматриваться в качестве самостоятельного юридического лица, к которому, при необходимости, могут быть предъявлены судебные требования.

Отсюда можно сделать вывод, что идеи по унификации бухгалтерского учета, заложенные в Меморандуме «Унифицированный бухгалтерский учет» (1917 г.), принципиально противоположны идеям составления консолидированной финансовой отчетности группы компаний.

Стоит обратить внимание на отдельные моменты отражения акций и облигаций, позволяющих контролировать зависимую компанию, а также особенности отражения векселей и задолженности зависимых компаний.

Во-первых, акции и облигации, дающие право контроля над компанией, идентифицируются как самостоятельный объект бухгалтерского учета, отличный от ликвидных финансовых вложений.

Во-вторых, основанием зависимости компании признается контроль одной компании над другой.

В-третьих, в Меморандуме рассматриваются как акции, так и облигации, в качестве основания контроля. При этом акции дают право долевого контроля (доля владения капиталом зависимой компании), а облигации не дают такого права. Отсюда можно говорить о возможности долевого и не долевого контроля в Меморандуме «Унифицированный бухгалтерский учет» (1917 г.)⁹.

В-четвертых, объекты бухгалтерского наблюдения, возникающие в результате проведения внутригрупповых операций, такие как векселя, выданные зависимой компанией, или дебиторская задолженность зависимой компании, подлежат обособленному отражению. Более того, к данным объектам применяются особые правила учета – названные объекты бухгалтерского учета отражаются в бухгалтерском балансе отчитывающейся компании только при условии наличия положительной величины чистых активов зависимой компании.

⁹ Более подробно о проблеме недолевого контроля см. статью Колчугин С.В. Аномалии принципа контроля в концепции консолидированной финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2021. Т. 24. Вып. 1. С. 24–47. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.1.24>

В мае 1929 г. AIA публикует Бюллетень «Подтверждение финансовой отчетности» (*Verification of Financial Statements...*)¹⁰, в котором содержатся пересмотренные положения Меморандума «Унифицированный бухгалтерский учет» (1917 г.). Бюллетень «Подтверждение финансовой отчетности» (1929 г.) не имеет принципиальных отличий по сравнению с Меморандумом «Унифицированный бухгалтерский учет» (1917 г.). В пересмотренном Бюллетене основной группой пользователей финансовой информации, представленной в бухгалтерской отчетности, остаются банки и банковские организации. При отражении активов и обязательств неявно принимается принцип ликвидации, согласно которому оценка активов проводится по цене возможной ликвидации, а обязательства отражаются в максимально возможном объеме.

Бюллетень «Подтверждение финансовой отчетности» (1929 г.) признается AIA «лучшей современной практикой»¹¹ и устанавливает общие методы учета активов, обязательств и капитала по их видам в бухгалтерском учете и отчетности.

Так же как и в Меморандуме 1917 г., простые векселя и дебиторская задолженность зависимых компаний (*affiliated concerns*) подлежат обособленному учету при условии, что зависимая компания имеет достаточный запас оборотных активов по своим обязательствам (см. Бюллетень «Подтверждение финансовой отчетности» (1929 г.), п. 22 и п. 32¹²). Уточняется порядок отражения акций и облигаций, владение которыми обеспечивает контроль над зависимой компанией: «Если акции или облигации (*stocks or bonds*) дают контроль или имущественную заинтересованность в других предприятиях, владение которыми представляет ценность для владельца, помимо дивидендов или процента с прибыли, они должны рассматриваться как постоянные инвестиции (*permanent investments*) и отражаться отдельно от оборотных активов в балансе»¹³. В Меморандуме «Унификация бухгалтерского учета» (1917 г.) подобные ценные бумаги подлежали отражению в составе внеоборотных активов (*fixed assets*) без уточнения их наименования. Как можно заметить, данное положение фактически исключает возможность составления консолидированной финансовой отчетности по методу долевого участия.

¹⁰ American Institute of Accountants. *Verification of Financial Statements (revised). A Method of Procedure Submitted by the Federal Reserve Board, Washington, for the Consideration of Bankers, Merchants, Manufacturers Auditors, and Accountants.* United States Government Printing Office, Washington, 1929.

¹¹ Там же, с. VI.

¹² Отличием Бюллетеня 1929 г. от Меморандума 1917 г. является наличие сквозной нумерации пунктов Бюллетеня 1929 г. – *Прим. авт.*

¹³ American Institute of Accountants. *Verification of Financial Statements (revised). A Method of Procedure Submitted by the Federal Reserve Board, Washington, for the Consideration of Bankers, Merchants, Manufacturers Auditors, and Accountants.* United States Government Printing Office, Washington, 1929, p. 35.

Изменяется формулировка вывода в свидетельстве (certificate) о проведенной проверке. В частности, исключается ссылка на правила, одобренные Советом Федеральной резервной системы. В новой редакции вывод аудитора имеет следующую форму: «Я проверил счета ... компании за период с... по... Я подтверждаю, что прилагаемый бухгалтерский баланс и Отчет о прибылях и убытках, по моему мнению, отражают финансовое состояние компании на ... и результаты деятельности за период»¹⁴.

Пересмотр теоретических и методологических основ бухгалтерского учета.

В январе 1936 г. Американский институт бухгалтеров (AIA) пересмотрел Бюллетень 1929 г. «Подтверждение финансовой отчетности» и подготовил новый Бюллетень «Проверка финансовой отчетности независимыми публичными бухгалтерами» (Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants)¹⁵. Заслуживает внимания сотрудничество AIA с Комитетом по биржевому листингу Нью-Йоркской фондовой биржи (Committee on Stock List of the New York Stock Exchange) при подготовке документа 1936 г. и ориентация на положения Комиссии по ценным бумагам и биржам (Securities and Exchange Commission), касающиеся подготовки и представления финансовой отчетности.

В принятом Бюллетене «Проверка финансовой отчетности» (1936 г.) наравне с банками и банкирами выделяется новая группа пользователей финансовой отчетности – акционеры. В предисловии к рассматриваемому Бюллетеню отмечается: «Предложения, содержащиеся в этом Бюллетене, предназначены для применения при проверке независимыми публичными бухгалтерами финансовой отчетности, подготовленной для кредитных целей или для годовых отчетов акционерам»¹⁶. Выделение новой группы пользователей финансовой отчетности и связанный с этим неизбежный пересмотр теоретических и методологических основ бухгалтерского учета и финансовой отчетности вызваны тем, что фондовая биржа становится новым полноценным источником капитала, наравне с банками.

Несмотря на то, что создание Нью-Йоркской фондовой биржи (New York Stock Exchange – NYSE) относят к 1794 г., попытки последней обязать компании, размещающие свои ценные бумаги на бирже, представлять финансовую отчетность не имели успеха вплоть до 1900 г. К.С. Мост при описании основных действующих лиц (protagonists), участвовавших в создании общепринятых принципов бухгалтерского учета, говорит: «Нью-Йоркская фондовая биржа была организована как таковая в 1794 г.

¹⁴ Там же, с. 134.

¹⁵ Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants. Prepared and published by the American Institute of Accountants. January, 1936, 41 p.
URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1073&context=aicpa_att

¹⁶ Там же, с. 5.

для облегчения торговли государственными и корпоративными ценными бумагами. Еще в 1866 г. она попыталась получить финансовую отчетность от корпораций, зарегистрированных на бирже. Но она не имела большого успеха до 1900 г., когда потребовала, чтобы все корпорации, подающие заявки на листинг, согласились публиковать годовую финансовую отчетность. В 1926 г. Нью-Йоркская фондовая биржа обязала компании, зарегистрированные на бирже, предоставлять акционерам финансовую отчетность до ежегодного общего собрания компании, что уже было предусмотрено законодательством о компаниях в других странах» [7, с. 64].

Увеличение числа пользователей финансовой отчетности привело к кардинальным изменениям в теоретических и методологических основах бухгалтерского учета и финансовой отчетности. В Бюллетене «Проверка финансовой отчетности» (1936 г.) появляется параграф «Принципы бухгалтерского учета» (*Accounting Principles*) и вводится понятие «Консолидированная финансовая отчетность» (*Consolidated Statements*).

Несмотря на наличие отдельного параграфа «Принципы бухгалтерского учета», в Бюллетене «Проверка финансовой отчетности» (1936 г.) отсутствует перечень устоявшихся общепринятых принципов бухгалтерского учета. Вместо принципов бухгалтерского учета в Бюллетене независимых публичных бухгалтеров отмечается: «Хотя существует общее согласие по некоторым общим принципам, остается место для различий в применении этих принципов, которые могут в значительной степени повлиять на достигнутые результаты»¹⁷. И далее приводится пример единственного принципа, который в современном понимании принципа бухгалтерского учета не отвечает этому статусу: «Это общепринятый принцип (*Generally Accepted Principle*), например, что инвестиции в оборудование должны списываться в течение срока его полезного использования...»¹⁸. В рассматриваемом Бюллетене вводится понятие общепринятых методов (*Generally Accepted Methods*), к которым относятся методы начисления амортизации по объектам основных средств и методы определения себестоимости запасов при их списании (ФИФО и ЛИФО).

Проводя анализ текста Бюллетеня «Проверка финансовой отчетности» (1936 г.), можно идентифицировать два принципа бухгалтерского учета – это принцип непрерывности деятельности организации и принцип последовательности¹⁹ применения учетных методов. При этом данные принципы вводятся не системно и не обозначаются как «общепринятые принципы бухгалтерского учета».

¹⁷ Там же, с. 2.

¹⁸ Там же, с. 2.

¹⁹ В Концептуальных основах представления финансовых отчетов по МСФО требование последовательности содержится в описании такой качественной характеристики, повышающей полезность информации, как сопоставимость. Отмечается: «Сопоставимость является целью; последовательность помогает достичь этой цели». – *Прим. авт.*

Первый параграф Бюллетеня «Проверка финансовой отчетности» – «Природа финансовой отчетности» (Nature of Financial Statements) содержит формулировку принципа непрерывности деятельности организации, который именуется как «важное бухгалтерское соглашение» (the important accounting conventions): «Одно из важных соглашений бухгалтерского учета состоит в том, что баланс непрерывно действующего предприятия должен быть подготовлен исходя из предположения, что предприятие продолжит свою деятельность в будущем. Основные средства, долговременные инвестиции и нематериальные активы обычно отражаются по первоначальной стоимости или на какой-либо другой исторической основе без учета текущей стоимости реализации или восстановительной стоимости»²⁰. И далее: «Активы, такие как запасы и дебиторская задолженность, обычно отражаются по стоимости исходя из предпосылки непрерывной деятельности (at their going-concern value)²¹, которая обычно превышает стоимость возможной реализации при принудительной ликвидации»²².

Принятие данного принципа бухгалтерского учета свидетельствует о признании акционеров, как реальных, так и потенциальных, в качестве новой полноценной группы пользователей учетной информации. Более того, за акционерами признается приоритетное право на получение учетной информации, так как принцип непрерывности деятельности вступает в прямое противоречие с принципом ликвидации, в принятии которого в качестве основы финансовой информации заинтересованы банки. Меморандум «Унифицированный бухгалтерский учет» (1917 г.) и Бюллетень «Подтверждение финансовой отчетности» (1929 г.), подготовленные AIA фактически в качестве теоретической и методологической основы подготовки бухгалтерской информации, содержали принцип ликвидации организации.

Принцип последовательности применения учетных методов неявно описывается в параграфе «Последовательность применения учетных принципов» (Consistency in Application of Accounting Principles): «В определенных пределах менее важно, какие точные правила и методы используются корпорацией в отчетности о ее доходах, чем то, что принятые принципы (Accepted Principles) должны соблюдаться и выполняться последовательно»²³.

²⁰ Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants. Prepared and published by the American Institute of Accountants. January, 1936, p. 2.

URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1073&context=aicpa_att

²¹ По стоимости действующего предприятия, основанной на допущении о непрерывности его деятельности.

²² Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants. Prepared and published by the American Institute of Accountants. January, 1936, p. 2.

URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1073&context=aicpa_att

²³ Там же, с. 3.

Следуя принципу историзма, необходимо признать, что выявленные в Бюллетене «Проверка финансовой отчетности» (1936 г.) принципы непрерывности деятельности организации и последовательности применения учетных методов не являются самостоятельными и полноценными принципами в современном их понимании. В неявной форме названные принципы присутствуют в изучаемом Бюллетене, но они еще не идентифицированы и не признаны в качестве самостоятельных принципов, являющихся основой разработки бухгалтерских правил и стандартов.

Отдельного внимания заслуживают положения Бюллетеня «Проверка финансовой отчетности» (1936 г.), касающиеся консолидированной финансовой отчетности. Бюллетень 1936 г. вводит термины «материнская компания» (a parent company), «дочерние компании» (subsidiaries) и термин «группа» (group). Признается, что финансовое положение и финансовый результат группы компаний, включающей материнскую и дочерние компании, более полно отражается в консолидированной финансовой отчетности: «Общепризнанно, что финансовое положение (position) и прибыль материнской компании и ее дочерних компаний в целом, как правило, лучше всего могут быть представлены с помощью консолидированных отчетов, отражающих совокупное положение и деятельность группы»²⁴.

Принцип контроля материнской компании над дочерними компаниями выступает основой для определения контура консолидации и идентификации группы компаний, обязанной составлять консолидированную финансовую отчетность: «Контроль над дочерними компаниями является важной предпосылкой для представления консолидированной отчетности. Материнская компания должна обладать, прямо или косвенно, полномочиями управлять или являться источником, определяющим управление и политику консолидированных дочерних компаний»²⁵. Определен количественный критерий долевого участия в капитале компании, при котором компания, как правило, не признается дочерней: «... компания, которой принадлежит менее 50% голосующих акций, обычно не должна включаться в консолидацию»²⁶.

Отдельно отмечаются ограничения, присущие консолидированной финансовой отчетности. К таким ограничениям Бюллетень «Проверка финансовой отчетности» (1936 г.) относит контур консолидации, определяемый формой контроля материнской компанией над дочерними компаниями²⁷. Бюллетень 1936 г., как и современные стандарты,

²⁴ Там же, с. 5.

²⁵ Там же, с. 5.

²⁶ Там же, с. 5.

²⁷ Более подробно о проблеме определения контура консолидации см. [13, 14].

рассматривает контроль, основанный исключительно на долевом участии²⁸ материнской компании в капитале дочерней компании. Иные основания возникновения контроля одной компании над другой не рассматриваются: «Следует признать ограничения консолидированной финансовой отчетности. Статус держателей облигаций и других кредиторов, а также соответствующие активы, к которым относятся их требования, могут не отражаться в финансовой отчетности, и, следовательно, консолидированные отчеты могут быть недостаточными (inadequate), если они не сопровождаются дополнительными раскрытиями (additional statements)»²⁹.

В Бюллетене «Проверка финансовой отчетности» (1936 г.) вводится ключевое положение признания консолидированной группы в качестве единой экономической и отчетной единицы: «Консолидированная отчетность предназначена для отражения финансового положения и прибыли на основе рассмотрения всей консолидированной группы как единой единицы (a single unit)»³⁰. Признание консолидированной группы единой экономической и отчетной единицей влечет необходимость исключения внутригрупповых оборотов в рамках группы и выделение доли миноритарных акционеров: «Следовательно, внутригрупповые продажи (inter-company sales) и внутригрупповая прибыль (inter-company profits), не реализованная за счет продаж за пределами группы, исключаются, хотя практические соображения иногда могут потребовать незначительных исключений из этого правила. Следует указать долю миноритарных акционеров, то есть тех, кто не входит в группу, в прибыли и капитале группы, а также прибыли дочерних компаний»³¹.

Положение о необходимости элиминирования внутригрупповых оборотов и нереализованной прибыли содержится также при описании порядка отражения запасов (inventories): «...в случае консолидированных отчетов внутригрупповая прибыль исключаются из запасов»³²; ценных бумаг и иного имущества: «Внутрифирменная прибыль от продажи ценных бумаг или другого имущества (other property) не должна отражаться в составе консолидированной прибыли до тех пор, пока не будет реализована путем продажи за пределы группы зависимых компаний (group of affiliated companies)»³³.

²⁸ Несмотря на то, что современные стандарты финансовой отчетности допускают возможность возникновения недолевого контроля, методы составления консолидированной финансовой отчетности при недолевом контроле отсутствуют. – *Прим. авт.*

²⁹ Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants. Prepared and published by the American Institute of Accountants. January, 1936, p. 6.

URL: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1073&context=aicpa_att

³⁰ Там же, с. 6.

³¹ Там же, с. 6.

³² Там же, с. 19.

³³ Там же, с. 30.

Отдельно требование исключения внутригрупповых оборотов и нереализованной прибыли содержится в правилах составления Отчета о прибылях и убытках: «Убедитесь, что... в случае консолидированной отчетности внутригрупповая прибыль исключена; если это практически невозможно, следует указать причину»³⁴.

Наконец, в рассматриваемом Бюллетене содержится запрет на признание в консолидированной финансовой отчетности прибыли, заработанной дочерней компанией до момента ее включения в консолидированную группу: «Заработанная прибыль дочерней компании, сформированная (created) до ее приобретения, не является частью консолидированной прибыли материнской компании и дочерних компаний; и никакие дивиденды, объявленные из такой прибыли, не могут быть надлежащим образом отражены на счетах доходов (income accounts) материнской компании»³⁵.

Таким образом, появление к 1936 г. нового полноценного источника финансирования – фондовой биржи приводит к появлению новой группы пользователей финансовой отчетности – реальных и потенциальных инвесторов. Данное обстоятельство кардинально меняет теоретическую и методологическую основу составления финансовой отчетности. Наравне с индивидуальной финансовой отчетностью, которая базируется на идеях статической теории бухгалтерского баланса и отражает интересы банков и банковских организаций, появляется консолидированная финансовая отчетность, которая призвана отражать интересы реальных и потенциальных инвесторов.

Заключение

Подводя итог, остановимся на основных результатах.

Во-первых, попытки унификации методов бухгалтерского учета и форм финансовой отчетности в США были вызваны информационными потребностями банковского капитала. При этом унификация методов бухгалтерского учета проходила через установление унифицированных правил, а не через принятие общепризнанных принципов учета. Несмотря на то, что понятия «принципы счетоведения», а затем «принципы бухгалтерского учета» в США повсеместно использовались, общепризнанный перечень таких принципов отсутствовал. В 1937 г. Джордж О. Мэй (G.O. May)³⁶ в статье *Improvement in Financial Accounts*

³⁴ Там же, с. 32.

³⁵ Там же, с. 30.

³⁶ Мнение Джорджа О. Мэя о принципах бухгалтерского учета первой половины двадцатого века заслуживает внимания, так как он в период с 1932 по 1934 г. возглавлял учрежденный AIA Комитет по сотрудничеству с фондовой биржей (Committee on Cooperation with Stock Exchanges),

(«Усовершенствование финансовой отчетности») писал: «Прежде всего я хотел бы предупредить вас, что терминология бухгалтерского учета отчасти неточна (loose) и неопределенна (vague), и особенно я хотел бы обратить ваше внимание на два обычая (usages), которые настолько распространены, что я, вполне вероятно, сам могу в них впасть. Когда вы слышите ссылку на «принцип» бухгалтерского учета, вы можете обнаружить, что на самом деле это не что иное, как принятое соглашение (convention) или удобная привычка (rule of convenience)» [15, с. 334]. В более поздней работе 1943 г. *Financial Accounting: A Distillation of Experience* (Бухгалтерский учет. Обобщение опыта) Дж.О. Мэй описывает, как практикующий бухгалтер оперирует понятием «принципы бухгалтерского учета» в повседневной деятельности: «Раньше нередко случалось, что бухгалтер, который не мог убедить своего клиента принять предпочитаемый им подход к бухгалтерскому учету, настаивал в качестве последнего средства на том, что этого требуют «принципы бухгалтерского учета» (Accounting Principles). Часто ему было трудно определить «принцип» и сказать, как, почему и когда он стал единым целым. Но этот метод был эффективен, особенно в работе с теми (которых было немало), кто считал бухгалтерский учет эзотерической (esoteric), но хорошо зарекомендовавшей себя областью знаний, и предпочитал подчиняться ее авторитету, а не демонстрировать свое незнание ее правил. Очевидно, что слово «принцип» было неотъемлемой частью этой техники; понятие «конвенция» было бы совершенно неэффективным» [16, с. 37].

Во-вторых, первые унифицированные правила ведения бухгалтерского учета в США имели в своей основе идеи статической теории бухгалтерского баланса. Более того, первые попытки унификации бухгалтерского учета в США исключали возможность составления консолидированной финансовой отчетности. Данное обстоятельство было обусловлено интересами банков и банковских организаций как основного источника инвестиций.

В-третьих, с середины тридцатых годов прошлого столетия происходит выделение реальных и потенциальных акционеров в самостоятельную группу заинтересованных лиц, имеющую свои информационные потребности. С этого момента происходит выделение консолидированной финансовой отчетности в качестве самостоятельной отчетной формы.

в дальнейшем получивший название «Комитет Мэй». В задачи Комитета Мэй входили вопросы по унификации финансовой отчетности и разработке принципов бухгалтерского учета. Более подробно о работе Комитета по сотрудничеству с фондовой биржей см. [17, с. 112–144].

Список литературы

1. AIA. Uniform Accounting. *The Journal of Accountancy*, 1917, June, no. 23, pp. 401–433.
2. Carlill J.A. The Principles of Bookkeeping. London, Gee & Co., 1896, 106 p.
3. Hamilton W.R. The Principles of Modern Bookkeeping. London, Gee & Co., 1912, 144 p.
4. Van Cleve C.M. Principles of Double-Entry Bookkeeping. New York, Printed by the James Kempster Printing Company, 1913, 210 p.
5. Bexell J.A., Nichols F.G. Principles of Bookkeeping and Farm Accounts. New York, Cincinnati, American Book Co., 1913, 184 p.
6. Miner G.W., Elwell F.H. Principles of Bookkeeping: Complete Course Illustrating the Journal Method of Closing the Ledger. Boston, Ginn and Company, 1916, 416 p.
7. Most K.S. Accounting Theory. Columbus, Ohio, Grid, 1977, 385 p.
8. Рушар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2000. 158 с.
9. Бемге Й. Балансоведение. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
10. Previts G.J., Merino B.D. A History of Accounting in America. An Historical Interpretation of the Culture Significance of Accounting. New York, Wiley, 1979, 378 p.
11. Edwards J.R. Process of Accounting Innovation: The Publication of Consolidated Accounts in Britain in 1910. *The Accounting Historians Journal*, 1991, vol. 18, iss. 2, pp. 113–132.
URL: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol18/iss2/5
12. Dickinson A.L. Notes on Some Problems Relating to the Accounts of Holding Companies. *Journal of Accountancy*, 1906, (April), pp. 487–491.
13. Shaw J.C. Criteria for Consolidation. *Accounting and Business Research*, 1976, vol. 7, iss. 25, pp. 71–78.
URL: <https://doi.org/10.1080/00014788.1976.9729088>

14. *Krimpmann A.* Principles of Group Accounting under IFRS. United Kingdom, John Wiley & Sons Ltd, 2015, 856 p.
15. *May G.O.* Improvement in Financial Accounts. *Journal of Accountancy*, 1937, May, pp. 333–369.
16. *May G.O.* Financial Accounting: A Distillation of Experience. New York, Macmillan Company, 1943, 274 p.
17. *May G.O.* Twenty-Five Years of Accounting Responsibility, 1911–1936; Essays and Discussions. New York, American Institute Publishing Co., Inc, 1936, vol. 1, 368 p. URL: https://egrove.olemiss.edu/acct_corp/205/

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.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Chapter of History

THE FIRST ATTEMPT TO UNIFORM ACCOUNTING IN THE USA: INDIVIDUAL AND CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS

Sergei V. KOLCHUGIN

Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM),
Novosibirsk, Russian Federation
s.kolchugin@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>

Article history:

Article No. 64/2022
Received 17 Feb 2022
Received in revised
form 28 February 2022
Accepted 31 Mar 2022
Available online
14 April 2022

JEL classification:
B15, M41

Keywords:

harmonization,
individual financial
statements,
consolidated financial
statements, accounting
theory, accounting
methodology

Abstract

Subject. This article examines the first attempts to unify accounting in the United States and analyzes the information needs of users of accounting information, which led to the emergence of consolidated financial statements.

Objectives. The article aims to study the theoretical and methodological foundations of unification of US accounting in the context of individual and consolidated financial statements, as well as identify the theoretical and methodological foundations of consolidated financial statements as an independent type of financial reporting.

Methods. For the study, I used combinations of analysis and synthesis, induction and deduction, and historical and logical research methods.

Results. The article shows that the unification of accounting in the United States took place through the adoption of uniform rules, not through the recognition of generally accepted accounting principles. The first unified accounting rules were focused on meeting the information needs of banks and banking organizations as the main source of investment of commercial companies. Despite the existence of theoretical developments in the field of consolidated financial statements and the preparation of the first consolidated balance sheets in practice, preference was given to individual financial statements, which was due to the need to assess the creditworthiness of a potential borrower applying for bank financing.

Relevance. The results obtained can be used in the development of the theory and methodology of consolidated accounting as an independent type of accounting of a group of companies.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Kolchugin S.V. The First Attempt to Uniform Accounting in the USA: Individual and Consolidated Financial Statements. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 4, pp. 459–482.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.4.459>

References

1. AIA. Uniform Accounting. *The Journal of Accountancy*, 1917, June, no. 23, pp. 401–433.
2. Carlill J.A. *The Principles of Bookkeeping*. London, Gee & Co., 1896, 106 p.
3. Hamilton W.R. *The Principles of Modern Bookkeeping*. London, Gee & Co., 1912, 144 p.
4. Van Cleve C.M. *Principles of Double-Entry Bookkeeping*. New York, Printed by the James Kempster Printing Company, 1913, 210 p.
5. Bexell J.A., Nichols F.G. *Principles of Bookkeeping and Farm Accounts*. New York, Cincinnati, American Book Co., 1913, 184 p.
6. Miner G.W., Elwell F.H. *Principles of Bookkeeping: Complete Course Illustrating the Journal Method of Closing the Ledger*. Boston, Ginn and Company, 1918, 416 p.
7. Most K.S. *Accounting Theory*. Columbus, Ohio, Grid, 1977, 385 p.
8. Richard J. *Bukhgalterskii uchet: teoriya i praktika* [Comptabilités et pratiques comptables]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, 158 p.
9. Baetge J. *Balansovedenie* [Bilanzen]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2000, 454 p.
10. Previts G.J., Merino B.D. *A History of Accounting in America. An Historical Interpretation of the Culture Significance of Accounting*. New York, Wiley, 1979, 378 p.
11. Edwards J.R. Process of Accounting Innovation: The Publication of Consolidated Accounts in Britain in 1910. *The Accounting Historians Journal*, 1991, vol. 18, iss. 2, pp. 113–132.
URL: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol18/iss2/5
12. Dickinson A.L. Notes on Some Problems Relating to the Accounts of Holding Companies. *Journal of Accountancy*, 1906, (April), pp. 487–491.
13. Shaw J.C. Criteria for Consolidation. *Accounting and Business Research*, 1976, vol. 7, iss. 25, pp. 71–78.
URL: <https://doi.org/10.1080/00014788.1976.9729088>

14. Krimpmann A. Principles of Group Accounting under IFRS. United Kingdom, John Wiley & Sons Ltd, 2015, 856 p.
15. May G.O. Improvement in Financial Accounts. *Journal of Accountancy*, 1937, May, pp. 333–369.
16. May G.O. Financial Accounting: A Distillation of Experience. New York, Macmillan Company, 1943, 274 p.
17. May G.O. Twenty-Five Years of Accounting Responsibility, 1911–1936; Essays and Discussions. New York, American Institute Publishing Co., Inc, 1936, vol. 1, 368 p. URL: https://egrove.olemiss.edu/acct_corp/205/

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.