

## СТРУКТУРА ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ЧАСТЬ I

**Сергей Владимирович КОЛЧУГИН**

кандидат экономических наук, доцент,  
доцент кафедры экономической информатики,  
Новосибирский государственный технический университет (НГТУ),  
Новосибирск, Российская Федерация  
s.kolchugin@rambler.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>  
SPIN-код: 7831-2254

### **История статьи:**

Рег. № 95/2023

Получена 23.03.2023

Получена в

доработанном виде

10.04.2023

Одобрена 17.04.2023

Доступна онлайн

16.05.2023

**Специальность** 5.2.3

УДК 657.1

JEL: B15, M41

### **Ключевые слова:**

теория учета,  
методология учета,  
постулаты  
бухгалтерского учета,  
принципы  
бухгалтерского учета,  
методы  
бухгалтерского учета,  
построение теории,  
индуктивный подход,  
дедуктивный подход

### **Аннотация**

**Предмет.** Изучение основных подходов к построению теории бухгалтерского учета – индуктивного и дедуктивного. Выявление преимуществ и недостатков каждого из подходов. Детальный анализ структуры теории бухгалтерского учета.

**Цели.** Идентификация структуры теории бухгалтерского учета на современном этапе развития бухгалтерского учета как научной дисциплины.

**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 из двух существующих подходов к построению теории бухгалтерского учета индуктивный подход имеет ряд существенных недостатков, которые не позволяют построить полноценную теорию учета. Дедуктивный подход также имеет ряд недостатков, связанных с пониманием аксиоматического базиса и правил вывода из него. Тем не менее, дедуктивный подход позволяет заложить научные основы построения полной и непротиворечивой теории бухгалтерского учета. Определена структура теории бухгалтерского учета, состоящая из целей финансовой отчетности, постулатов и теоретических концепций бухгалтерского учета, а также принципов и методов учета.

**Область применения.** Полученные результаты могут быть использованы при построении теории бухгалтерского учета.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

**Для цитирования:** Колчугин С.В. Структура теории бухгалтерского учета. Часть I // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 5. – С. 540 – 562.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.5.540>

## Введение

Разработка теоретических основ бухгалтерского учета и определение четкой структуры теоретических построений неизбежно сталкиваются с проблемой отсутствия точной терминологии, что значительно усугубляет проблему создания непротиворечивой теории учета. Такие термины, как «аксиома», «постулат», «принцип», «концепция», «конвенциональное соглашение», «стандарт», «процедура», «правило», «метод», «методический подход», «методика», «техника» не имеют общепризнанного значения в рамках существующей теории бухгалтерского учета.

Данную проблему отмечали многие авторы. Во введении к работе «Основные постулаты бухгалтерского учета» (*The Basic Postulates of Accounting*) Морис Муниц<sup>1</sup> (Maurice Moonitz) акцентирует внимание на проблеме терминологической неопределенности в существующей теории: «Такие термины, как «аксиома», «постулат», «принцип», «стандарт», «процедура», «канон» и «правило», среди прочего, широко используются, но нет общего согласия относительно их точного значения» [1, с. 1].

Ананиас Чарльз Литтлтон (Ananias Charles Littleton) пишет: «Каждая книга обычно содержит смесь аксиом, конвенциональных соглашений (*conventions*), обобщений, методов, правил, постулатов, практик, процедур, принципов и стандартов. Все эти термины не могут быть синонимами. И было затрачено мало усилий на то, чтобы показать, что это не так, хотя с течением времени необходимость терминологического разграничения становится все более очевидной» [2, с. 16].

Отсутствие устоявшейся терминологии в области бухгалтерского учета осложняет проблему идентификации теоретической структуры учета и в конечном итоге делает невозможным разработку полной и непротиворечивой теории бухгалтерского учета.

Вопросами идентификации структуры теории бухгалтерского учета занимались такие авторы, как Уильям Эндрю Патон (William Andrew Paton) [3], Ананиас Чарльз Литтлтон (Ananias Charles Littleton) [4], Морис Муниц (Maurice Moonitz) [1], Раймонд Джон Чамберс (Raymond John Chambers) [5, 6], Ю Ши Ченг (Yu Shih Cheng) [7], Ахмед Риахи-Белкауи (Ahmed

---

<sup>1</sup> Морис Муниц публикует Бухгалтерское исследование № 1 «Основные постулаты бухгалтерского учета» (*Accounting Research Study No. 01 – Basic Postulates of Accounting*) [1] как директор по исследованиям в области бухгалтерского учета Американского института сертифицированных публичных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)), под руководством которого данное исследование проводилось группой сотрудников AICPA. – *Прим. авт.*

Riahi-Belkaoui) [8, 9] и многие другие. В России данной проблематике уделялось недостаточное внимание.

В англосаксонской школе бухгалтерского учета пионером в области исследования структуры теории бухгалтерского учета был Уильям Эндрю Патон. В работе «Теория бухгалтерского учета с особым акцентом на корпоративное предприятие» (*Accounting Theory, with Special Reference to the Corporate Enterprise*) У.А. Патон впервые вводит понятие «Структура бухгалтерского учета» (*Accounting Structure*)<sup>2</sup> и обсуждает проблему установления постулатов бухгалтерского учета как основу теоретических построений [3].

Приступая к изложению структуры теории учета, У.А. Патон отмечает: «...бухгалтерский учет состоит из той совокупности доктрин, принципов, важных обобщений, которые лежат в основе технической системы двойной записи, оценки активов, связанных с конкретным предприятием, и всех фаз искусства бухгалтерского учета. Учебник по бухгалтерскому учету, например, стремится объяснить сущность структуры бухгалтерского учета, изложить важные правила и общие процедуры, связанные с работой по отдельным группам счетов, указать основные виды операций, раскрыть суть составления бухгалтерской отчетности, проанализировать существующие правила и принципы оценки и сформулировать в этом направлении дополнительные принципы и т.д. и т.д. Только с этой точки зрения сколько-нибудь уместно говорить о бухгалтерском учете как о науке» [3, с. 6].

Исследуя теоретические основы учета, У.А. Патон основное внимание уделяет структуре бухгалтерского учета отдельного предприятия, а не структуре теории учета в целом. Постулаты бухгалтерского учета, являющиеся в настоящий момент основой теоретической структуры учета, рассматриваются У.А. Патоном в качестве специальной проблемы теории, а не в качестве основы теории. Анализ постулатов проводится в последнем параграфе заключительной части книги, имеющей название «Специальные проблемы», и имеет, скорее, дискуссионный характер.

Описывая структуру учета отдельного предприятия, У.А. Патон рассматривает такие вопросы, как основные классы объектов бухгалтерского наблюдения (имущество и капитал), а также взаимосвязь

---

<sup>2</sup> Работа У.А. Патона «Теория бухгалтерского учета с особым акцентом на корпоративное предприятие» состоит из двух частей. Первая часть – «Структура бухгалтерского учета» (Part I – *The Accounting Structure*) и вторая часть – «Специальные проблемы» (Part II – *Special Problems*). – Прим. авт.

данных классов (фундаментальное уравнение учета), право собственности и обязательства, счета учета имущества и капитала, типы операций, совершающихся на предприятии, счета учета расходов и доходов, классификация счетов и объяснение дебета и кредита.

### Два основных подхода к построению теории бухгалтерского учета

Начиная с работы У.А. Патона [3], в англосаксонской школе бухгалтерского учета возникают два основных подхода к построению теории – *дедуктивный* и *индуктивный*.

Параллельно этим двум подходам развивались такие подходы, как прагматический, социологический, этический, поведенческий (бихевиористический), экономический, эклектический, коммуникационный<sup>3</sup> и другие. Однако они не рассматривались в качестве самостоятельных направлений построения научной теории бухгалтерского учета: «Этический, поведенческий (бихевиористический) и коммуникационный подходы к построению теории бухгалтерского учета в свое время обсуждались различными авторами. Значимость этих подходов как ориентиров для действия не вызывает сомнений. Но для целей настоящего обсуждения они рассматриваются только как вспомогательные соображения, влияющие на позицию исследователя при построении теории. Другими словами, эти соображения не могут сами по себе служить основой строго аргументированных построений или научного исследования. Научный метод исследования представляет собой по существу сочетание дедуктивного и индуктивного обоснований»<sup>4</sup>.

Описывая два подхода к построению теории бухгалтерского учета и выделению ее взаимосвязанных структурных элементов, А.Ч. Литтлтон пишет: «...идеи бухгалтерского учета (*accounting ideas*), вероятно, можно было бы организовать так, чтобы они отражали либо индуктивный, либо дедуктивный подход (*an inductive or a deductive approach*) по желанию. В первом случае высшие принципы были бы выведены из анализа многих частных случаев; в другом, начав с высшей концепции бухгалтерского учета (*the*

<sup>3</sup> См. например: Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.: Глава V – «Построение теории бухгалтерского учета». С. 93–146; Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: учебник. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.: Глава I – «Введение в методологию учета». С. 12–19; Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory. New York, Dryden Press Harcourt Brace & Company Publishers, 1993, 539 p.: Chapter III – The Traditional Approaches to the Formulation of an Accounting Theory [8, pp. 50–70] (Риахи-Белкауи А. Теория бухгалтерского учета: Глава III – «Традиционные подходы к построению теории бухгалтерского учета»). – Прим. авт.

<sup>4</sup> Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. С. 104–105.

*highest conception in accounting*), мы бы спустились к частностям, которые составляют повседневные бухгалтерские действия» [4, с. 123].

К представителям индуктивного подхода к построению теории бухгалтерского учета относят Генри Рэнда Хэтфилда (Henry Rand Hatfield) [10], Гилмана Стивена (Gilman Stephen) [11], Юджи Идзири (Yuji Ijiri) [12], Роберта Р. Стерлинга (Robert R. Sterling) [13], Росса М. Скиннера (Ross M. Skinner) [14], Уильяма Эндрю Патона (William Andrew Paton) и Ананиаса Чарльза Литтлтона (Ananias Charles Littleton) [15] и др.

К представителям дедуктивного подхода к построению теории бухгалтерского учета относят Джона Беннета Каннинга (John Bennett Canning) [16], Генри Виткомба Свинея (Henry Whitcomb Sweeney) [17], Кеннета МакНила (Kennet MacNeal) [18], Александра С. Сиднея (Alexander S. Sidney) [19], Ричарда Маттесича (Richard Mattessich) [20], Эдгара О. Эдвардса и Филипа В. Белла (E.O. Edwards and P.W. Bell) [21], Раймонда Джона Чамберса (Raymond John Chambers) [6], Мориса Муница (Maurice Moonitz) [1, 22], Роберта Томаса Спроуса (Robert Thomas Sprouse) [22] и др.

### **Индуктивный подход к построению теории бухгалтерского учета**

Исторически индуктивный подход к выделению общих принципов бухгалтерского учета и построению теории учета предшествовал дедуктивному подходу.

В первом литературном описании учетной процедуры – одиннадцатом трактате «О счетах и записях», включенном францисканским монахом и ученым Лукой Пачоли в энциклопедический труд по математике «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях...» (*Summa de Arithmetica, geometria, proportioni: et proportionalita...*) [23] и изданном в 1494 г., описывается и обобщается существующая практика ведения бухгалтерского учета по венецианскому методу<sup>5</sup>. Причем венецианский метод ведения учета не был единственным. Наравне с ним историки выделяют флорентийский и генуэзский методы. При этом в статье «Развитие бухгалтерского учета до Луки Пачоли в соответствии с бухгалтерскими книгами средневековых торговцев» (*The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account-Books of Medieval*

<sup>5</sup> В первой главе «О том, что особенно необходимо истинному купцу, о надлежащем порядке ведения Главной книги и Журнала к ней как в Венеции, так в любом другом месте» Лука Пачоли отмечает: «Мы изучим венецианский метод, который предпочтительнее всех других методов записи и с помощью которого можно будет ориентироваться во всех случаях» [24, с. 21]. – *Прим. авт.*

*Merchants*)<sup>6</sup>, опубликованной в сборнике «Исследования по теории бухгалтерского учета» (*Studies in the History of Accounting*)<sup>7</sup> под редакцией А.Ч. Литтлтона и Б. Ями, Р. де Рувер отмечает наличие такой бухгалтерской практики, как учет расходов будущих периодов, начисление амортизации и образование резервов, которая не была описана Лукой Пачоли.

По данному поводу А.Ч. Литтлтон пишет: «В ходе реальной исторической эволюции принципы бухгалтерского учета постепенно выделялись (*distilled*) из бухгалтерской практики (*accounting actions*). Иными словами, правила бухгалтерского учета, которые сначала были плодом предварительной практики, приобретали все большее значение, пока не стали руководством к заранее определенным действиям» [4, с. 123].

Индуктивный подход к построению теории учета предполагает обобщение существующих на практике способов и техник ведения бухгалтерского учета. На основе проведенного обобщения бухгалтерской практики формулируются принципы бухгалтерского учета. Идентификация принципов учета при индуктивном подходе проводится через научный синтез существующей практики (*рис. 1*).

По А. Риахи-Белкауи (Ahmed Riahi-Belkaoui), индуктивный подход включает в себя четыре этапа.

1. Запись всех наблюдений.
2. Анализ и классификация этих наблюдений для выявления повторяющихся связей (*relationships*) («подобия» (*likes*) и «сходства» (*similarities*).
3. Индуктивный вывод обобщений и принципов бухгалтерского учета из наблюдений, отражающих повторяющиеся связи (*relationships*).
4. Проверка обобщений [8, с. 61].

Описание существующих способов и техник ведения учета отдельных объектов и процессов с выделением общих положений практики позволяет сформулировать *общепризнанные* или *общепринятые* принципы учета.

Индуктивный подход к построению теории бухгалтерского учета обладает рядом очевидных недостатков.

<sup>6</sup> В 1958 г. данная статья Р. де Рувера была переведена на русский язык и вышла в качестве монографии под названием «Как возникла двойная бухгалтерия» [25]. – *Прим. авт.*

<sup>7</sup> В русском переводе статьи Р. де Рувера сборник под редакцией А.С. Литтлтона и Б. Ями переведен как «Очерки по истории учета» [25, с. 6]. – *Прим. авт.*

**Первый недостаток.** В рамках индуктивного подхода происходит обобщение существующей практики учета с последующим выделением принципов бухгалтерского учета. Но при рассмотрении существующей практики учета, как основы для построения теории, неизбежно возникает *проблема выбора и ограничения практики бухгалтерского учета в объекте бухгалтерского наблюдения*. Другими словами, при идентификации принципов бухгалтерского учета необходимо определить, какая практика подлежит анализу, и на каком уровне необходимо ограничить объект наблюдения – применяемые на практике методы, способы и процедуры ведения бухгалтерского учета.

Не секрет, что в разных странах применяют разные методы, способы и процедуры ведения бухгалтерского учета. Российская практика учета неизбежно будет отличаться как от англосаксонской практики (англосаксонская модель бухгалтерского учета), так и от южно-американской практики учета (южно-американская модель бухгалтерского учета). Практика учета в исламских странах будет иметь свои отличительные черты, которые позволяют говорить об исламской модели бухгалтерского учета. Внешняя среда, исторические, экономические, религиозные особенности страны будут оказывать непосредственное влияние на применяемые методы, способы и процедуры ведения бухгалтерского учета. Кроме того, существует наднациональная практика учета – международный бухгалтерский учет.

Используя индуктивный подход к построению теории учета, необходимо определить, какая именно практика ведения учета подлежит рассмотрению и научному анализу. Именно на этом этапе возникает первая проблема: если ограничить объект наблюдения рассмотрением учетной практики, распространенной в пределах национальных границ, то при выделении принципов учета и построении теории учета такая теория будет ограничена национальной учетной практикой. Иными словами, в данном случае будет иметь место «национальная теория бухгалтерского учета», которая описывает методы, способы и процедуры ведения бухгалтерского учета, используемые в конкретной стране или группе стран.

Именно с этой проблемой столкнулись исследователи, применяющие индуктивный подход к построению теории учета. Лука Пачоли описывал существовавшую венецианскую практику ведения счетов, которая отличалась от флорентийской и генуэзской практики. У.Э. Патон и А.Ч. Литтлтон, описывая существующую практику учета США в работе «Введение в корпоративные бухгалтерские стандарты» (*An Introduction to*

*Corporate Accounting Standards*) [15], выделяли принципы учета, существующие в данной стране. Но выделенные принципы учета не применимы для других стран, особенно для стран, в которых не применяется англосаксонская модель бухгалтерского учета. Аналогично Р.М. Скиннер в работе «Принципы бухгалтерского учета» (*Accounting Principles*) [14], обобщая учетную практику Канады, формулирует канадские принципы учета, которые отличны от принципов учета других стран, так же как и применяемая практика учета в Канаде отлична от практики учета других стран.

Ограничивая рассмотрение учетной практики национальными границами или границами конкретной страны (группы стран), индуктивный подход приводит к построению «национальной теории бухгалтерского учета» или теории бухгалтерского учета конкретной страны (группы стран). Но как не может быть национальной таблицы умножения, национальной теории относительности или периодической системы химических элементов для конкретной страны (группы стран), так и не может быть национальной теории бухгалтерского учета или теории бухгалтерского учета конкретной страны (группы стран).

Возможным выходом из данного затруднения может быть расширение рассматриваемой практики до всей существующей (мировой) практики учета. Так как научная теория бухгалтерского учета может быть только единой (всеобщей), то она должна быть выведена из мировой практики учета. Только в этом случае выведенные принципы, основанные на принципах стандарты учета и теория учета в целом будут иметь универсальное научное значение.

Но расширение базы индуктивного подхода до мировых масштабов приводит к появлению следующих проблем:

- а) экспоненциальному росту трудоемкости проводимого анализа мировой практики в целях идентификации принципов учета и построения единой научной теории бухгалтерского учета;
- б) противоречивости и взаимоисключению применимых методов, способов и процедур бухгалтерского учета в разных странах.

Последний пункт находит свое частичное подтверждение при рассмотрении различий в составе декларируемых принципов учета в разных странах.

**Второй недостаток.** Процесс построения индуктивной теории бухгалтерского учета значительно усложняется, если наравне с

*существующей практикой учета подвергать анализу исторический опыт*, то есть методы, способы и процедуры ведения бухгалтерского учета, практиковавшиеся в прошлом.

Действительно, если речь идет о построении полноценной научной теории, то в рассмотрение, анализ и объяснение должна быть включена как существующая, так и историческая практика бухгалтерского учета. То есть теория бухгалтерского учета должна объяснять не только существующие методы, способы и процедуры ведения учета, но и всю совокупность методов, способов и процедур учета вне зависимости от их текущей применимости. В частности, данный тезис находит свое подтверждение в исторической изменчивости практических методов, способов и процедур учета. Отказ от практического применения того или иного метода учета не исключает его из научной области.

Перманентное изменение учетной практики ведет к изменению принципов бухгалтерского учета и в конечном итоге самой теории учета через изменение ее основ. Рассматривая процесс исторической смены практических методов, способов и процедур ведения учета, можно отметить замену менее совершенных практик на более совершенные. И в данном случае возникает серьезная проблема возможности и целесообразности обобщения существующей и исторической практики для формирования принципов учета и построения полноценной теории.

Сама возможность найти общие основания для существующей и исторической практики ведения учета достаточно сомнительна. Еще больше сомнений возникает в целесообразности полученных подобным образом принципов учета. Возникают сомнения и в надежности таких принципов учета, рассматриваемых в качестве основы построения теории учета. Но с другой стороны, и отбрасывать исторический опыт ведения бухгалтерского учета при идентификации учетных принципов не целесообразно. В этом случае построение теории учета индуктивным методом необходимо начинать каждый раз сначала при частичном или полном изменении существующей практики учета. А изменение теории учета при индуктивном подходе непосредственно обусловлено изменением существующей практики учета.

Здесь же возникают вопросы о научном статусе теорий бухгалтерского учета: можно ли считать научной теорию, принципы которой были обобщены и сформулированы на основе прошлой, устаревшей практики ведения бухгалтерского учета, а также насколько ценны подобные

принципы бухгалтерского учета и насколько ценна теория учета, включающая устаревшие принципы?

При этом следует еще раз подчеркнуть, что сама возможность выделения принципов учета, общих как для существующей, так и для всей исторической практики ведения учета достаточно сомнительна.

**Третий недостаток.** Мы рассмотрели проблему выбора практики бухгалтерского учета, а также проблему включения исторической практики бухгалтерского учета для последующего обобщения и вывода принципов учета и, в конечном итоге, построения теории учета. *При рассмотрении данных проблем предполагалось, что существующая практика учета общепринята и полна, что делает ее доступной для последующего анализа и обобщения.*

Но и здесь возникают серьезные трудности, связанные с подтверждением полноты рассмотрения всех методов, способов и процедур ведения бухгалтерского учета. Кроме того, возникает проблема частоты повторяющихся наблюдений. Как отмечает А. Риахи-Белкауи, «...в индукции истинность суждений (*propositions*) зависит от наблюдения достаточного количества случаев повторяющихся отношений (*relationships*)» [8, с. 61]. Также возможны трудности с установлением общепринятости и распространенности используемой для анализа практики бухгалтерского учета. На сегодняшний день отсутствуют надежные и объективные средства для определения, что включенная в анализ и обобщаемая практика является общепринятой практикой учета, а не частным случаем, на основе которого нельзя делать общие выводы и выводить принципы бухгалтерского учета. Кроме того, не вся практика бухгалтерского учета достаточно формализована и общедоступна.

Наиболее серьезный недостаток применения индуктивного подхода при построении теории учета, с нашей точки зрения, состоит в том, что обобщение существующей практики не позволяет получить новое, отличное от существующей практики знание.

В данном случае целесообразно обратиться к работам в области индуктивной логики Джона Стюарта Милля (John Stuart Mill). Он определяет индукцию следующим образом: «...индукция есть процесс, при помощи которого мы заключаем, что то, что истинно относительно нескольких индивидуумов класса, истинно также и относительно всего класса, или что то, что истинно в известное время, будет истинно – при подобных же обстоятельствах – и во всякое время» [26, с. 243]. При этом

Дж.С. Милль отмечает, что простое обобщение, не содержащее умозаключения, позволяющего переходить от неизвестного к известному, ошибочно именуется индукцией: «Индукция, как мы ее определили выше, есть процесс умозаключения: это переход от известного к неизвестному. Таким образом, под этот термин не подходит ни один из тех процессов, в которых нет умозаключения, ни одна из тех умственных операций, в которых то, что кажется заключением, не выходит за пределы тех посылок, из которых оно выведено» [26, с. 243]. И далее, описывая полную индукцию, Дж.С. Милль заключает: «Таким образом, то, что здесь называется «заключением», на самом деле есть не заключение, а простое повторение того, что уже утверждалась в посылках» [26, с. 243].

Простое обобщение существующей учетной практики с последующим выделением принципов бухгалтерского учета не содержит в себе нового знания и не может признаваться научным знанием. При обобщении положений учетной практики суммируется знание, содержащееся в предпосылках, то есть в уже применяемых методах, способах и процедурах бухгалтерского учета. В этом смысле не происходит синтез нового знания. При построении теории индуктивным методом не происходит выхода за пределы уже существующей и интенсивно применяемой практики бухгалтерского учета. Положение подобных теорий значительно усложняется при рассмотрении исторически сложившейся практики или при изменении существующей практики. В этом случае выясняется, что полученные с помощью индуктивного подхода принципы не применимы как к историческому опыту, так и в новых условиях. Более того, как было показано, полученные подобным образом принципы не применимы к существующей практике других стран.

Сравнивая дедуктивный и индуктивный подходы к построению теории бухгалтерского учета А. Риахи-Белкауи отмечает: «Аналогичным образом мы можем утверждать, что бухгалтерские суждения, которые являются результатом индуктивного вывода, подразумевают специальные методы бухгалтерского учета только с более или менее высокой вероятностью, тогда как бухгалтерские суждения, вытекающие из дедуктивного вывода, с уверенностью приводят к конкретным методам бухгалтерского учета» [8, с. 61].

В данном случае стоит акцентировать внимание на одной из фундаментальных проблем бухгалтерского учета – изменчивости принципов учета, являющихся ключевым элементом структуры теории.

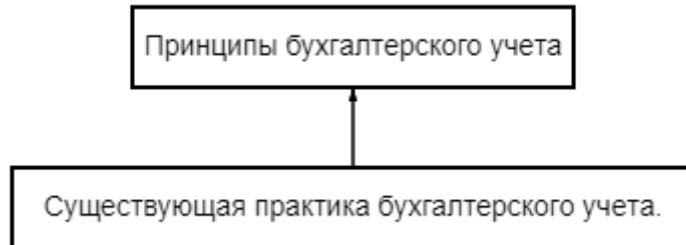
*(Продолжение следует)*

**Рисунок 1**

**Индуктивный подход к построению теории бухгалтерского учета**

**Figure 1**

**Inductive approach to the construction of accounting theory**



*Источник:* авторская разработка

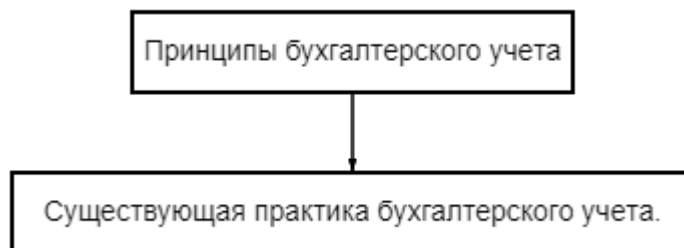
*Source:* Authoring

**Рисунок 2**

**Дедуктивный подход к построению теории бухгалтерского учета**

**Figure 2**

**Deductive approach to the construction of accounting theory**



*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Рисунок 3**

**Обобщенная структура дедуктивной теории бухгалтерского учета**

**Figure 3**

**A generalized structure of the deductive theory of accounting**



*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Рисунок 4**

**Детализированная структура дедуктивной теории бухгалтерского учета**

**Figure 4**

**A detailed structure of the deductive theory of accounting**



*Источник:* авторская разработка

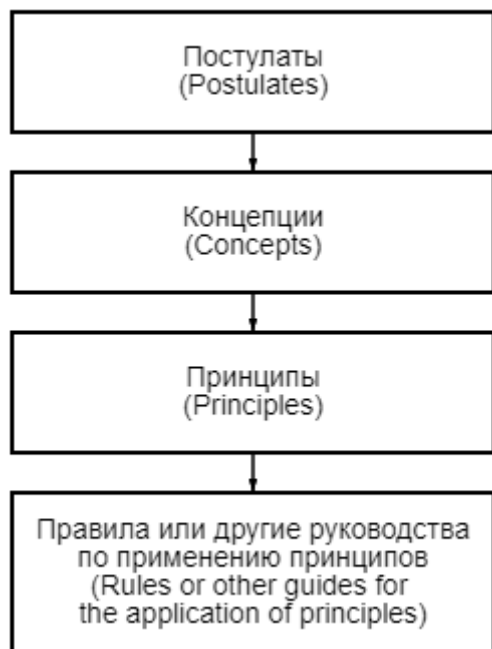
*Source:* Authoring

**Рисунок 5**

**Обобщенная структура теории бухгалтерского учета по Р.К. Маутцу**

**Figure 5**

**A generalized structure of the theory of accounting according to R.K. Mautz**



*Источник:* авторская разработка на основе [36]

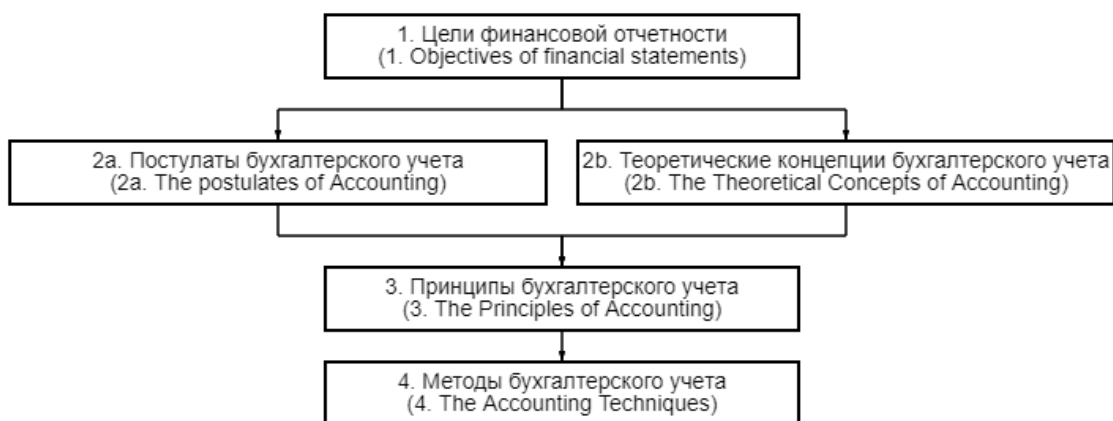
*Source:* Authoring, based on [36]

**Рисунок 6**

**Структура теории бухгалтерского учета по А. Риахи-Белкауи**

**Figure 6**

**The structure of the theory of accounting according to A. Riahi-Belkaoui**



*Источник:* [9, с. 163]

*Source:* [9, p. 163]

## Список литературы

1. *Moonitz M.* The Basic Postulates of Accounting. New York, American Institute of CPAs, 1961, 61 p.
2. *Littleton A.C.* Tests for Principles. *The Accounting Review*, 1938, March, vol. 13, pp. 16–24.
3. *Paton W.A.* Accounting Theory, with Special Reference to the Corporate Enterprise. New York, Ronald Press Co., 1922, 508 p.
4. *Littleton A.C.* Structure of Accounting Theory. Iowa City, American Accounting Association, 1953, 234 p.
5. *Chambers R.J.* Some Observations on "Structure of Accounting Theory". *The Accounting Review*, 1956, October, vol. 31, no. 4, pp. 584–592.  
URL: <https://www.jstor.org/stable/241314>
6. *Chambers R.J.* Detail for a Blueprint. *The Accounting Review*, 1957, October, vol. 32, no. 2, pp. 206–215.
7. *Yu Shih Cheng.* The Structure of Accounting Theory. Gainesville, University Presses of Florida, 1976, 319 p.
8. *Riahi-Belkaoui A.* Accounting Theory. New York, Dryden Press Harcourt Brace & Company Publishers, 1993, 539 p.
9. *Riahi-Belkaoui A.* Accounting Theory. United Kingdom, Business Press, 2000, 516 p.
10. *Hatfield H.R.* Accounting: Its Principles and Problems. New York and London, D.Appleton Century Company, 1927, 548 p.
11. *Gilman Stephen.* Accounting Concepts of Profit. New York, Ronald Press Co., 1939, 635 p.
12. *Yuji Ijiri.* Theory of Accounting Measurement. Sarasota, Fla., American Accounting Association, 1975, 210 p.
13. *Sterling R.R.* Theory of the Measurement of Enterprise Income. Lawrence, Kan., University of Kansas Press, 1970, 384 p.
14. *Skinner R.M.* Accounting Principles. Toronto, Canadian Institute of Chartered Accountants, 1972, 483 p.

15. *Paton W.A., Littleton A.C.* An Introduction to Corporate Accounting Standards: Monograph No. 3. Sarasota, American Accounting Association, 1940, 156 p.
16. *Canning J.B.* The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory. New York, Ronald Press Co., 1929, 367 p.
17. *Sweeney H.W.* Stabilized Accounting. New York and London, Harper & Brothers, 1936, 223 p.
18. *MacNeal K.* Truth in Accounting. Philadelphia, University of Pennsylvania Press, 1939, 334 p.
19. *Sidney A.S.* Five Monographs on Business Income. New York, Study Group on Business Income, American Institute of Certified Public Accountants, 1950, 271 p.
20. *Mattessich R.* Accounting and Analytical Methods: Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro- and Macro-Economy. Homewood, Richard D. Irwin, Inc., 1964, 552 p.
21. *Edwards E.O., Bell P.W.* The Theory and Measurement of Business Income. Los Angeles and Berkeley, University of California Press, 1961, 344 p.
22. *Sprouse R.T., Moonitz M.* Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. New York, American Institute of CPAs, 1962, 87 p.
23. *Pacioli L.* Summa de Arithmetica, geometria, proportioni: et proportionalita... Venice, Paganino de Paganini, 1523, 448 p.
24. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. 308 с.
25. *Рувер Р. де.* Как возникла двойная бухгалтерия. М.: Госфиниздат, 1958. 68 с.
26. *Милль Дж. Ст.* Система логики силлогистической и индуктивной: Изложение принципов доказательства в связи с методами научного исследования. М.: ЛЕНАНД, 2011. 832 с.
27. *Mautz R.K., Sharaf H.A.* The Philosophy of Auditing. Sarasota, Fla., American Accounting Association, 1961, 299 p.

28. Lee T.A. *Corporate Audit Theory*. London; New York, Chapman & Hall, 1993, 206 p.
29. Robertson J.C. *Auditing*. Homewood, Irwin, 1993, 1123 p.
30. Робертсон Дж. *Аудит*. М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с.
31. Соколов Я.В. Десять постулатов аудита // *Бухгалтерский учет*. 1993. № 11. С. 36–38.
32. Соколов Я.В. *Основы теории бухгалтерского учета: монография*. М.: Финансы и статистика, 2005. 496 с.
33. Hutchison T.W. *The Significance and Basic Postulates of Economic Theory*. New York, A.M. Kelley, 1965, 191 p.
34. Кондаков Н.И. *Логический словарь*. М.: Наука, 1971. 656 с.
35. Kemp P.S. Criteria for the Selection of Accounting Methodology. *The Journal of Accountancy*, 1970, August, no. 2, pp. 57–61.
36. Mautz R.K. The Place of Postulates in Accounting. *The Journal of Accountancy*, 1965, January, no. 1, pp. 46–49.
37. Givens H.R. Basic Accounting Postulates. *The Accounting Review*, 1966, July, vol. 41, no. 3, pp. 458–463.
38. Начала Евклида. Книги I–IV. М.–Л.: ОГИЗ Государственное издательство технико-теоретической литературы, 1948. 447 с.
39. Byrne G.R. To What Extent Can the Practice of Accounting Be Reduced to Rules and Standards? *The Journal of Accountancy*, 1937, vol. 64, iss. 5, Article 6, pp. 364–379. URL: <https://egrove.olemiss.edu/jofa/vol64/iss5/6>
40. Solomons D. The Politicization of Accounting. *The Journal of Accountancy*, 1978, November, vol. 146, no. 5, pp. 65–72.
41. Horngren Ch.T. The Marketing of Accounting Standards. *The Journal of Accountancy*, 1973, October, vol. 136, iss. 4, pp. 61–66.  
URL: [https://searchworks.stanford.edu/articles/bth\\_\\_4570009](https://searchworks.stanford.edu/articles/bth__4570009)
42. Gerboth D.L. Research, Intuition, and Politics in Accounting Inquiry. *The Accounting Review*, 1973, July, vol. 48, iss. 3, pp. 475–482.  
URL: <https://www.jstor.org/stable/245144>

### **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.

## THE STRUCTURE OF ACCOUNTING THEORY. PART 1

Sergei V. KOLCHUGIN

Novosibirsk State Technical University (NSTU),  
Novosibirsk, Russian Federation  
s.kolchugin@rambler.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>

### Article history:

Article No. 95/2023  
Received 23 Mar 2023  
Received in revised  
form 10 April 2023  
Accepted 17 April 2023  
Available online  
16 May 2023

### JEL classification:

B15, M41

**Keywords:** accounting  
theory, accounting  
methodology,  
accounting postulates,  
accounting principles,  
accounting methods,  
theory construction,  
inductive approach,  
deductive approach

### Abstract

**Subject.** This article examines the main approaches to the construction of the theory of accounting, namely the inductive and deductive ones.

**Objectives.** The article aims to identify the advantages and disadvantages of each of the approaches, analyze the structure of the theory of accounting in detail, and identify it at the present stage of development of accounting as a science discipline.

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

**Results.** The article defines the structure of the theory of accounting that includes the objectives of financial reporting, postulates and theoretical concepts of accounting, as well as the principles and techniques of accounting.

**Conclusions and Relevance.** The article concludes that of the two existing approaches to the construction of the theory of accounting, the inductive approach has a number of significant drawbacks that do not allow building a full-fledged theory of accounting. The deductive approach also has a number of drawbacks associated with understanding the axiomatic basis and the inference rules, but it helps lay the scientific foundations for building a complete and consistent theory of accounting. The results obtained can be used to create the theory of accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

**Please cite this article as:** Kolchugin S.V. The Structure of Accounting Theory. Part 1. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 5, pp. 540–562.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.5.540>

## References

1. Moonitz M. *The Basic Postulates of Accounting*. New York, American Institute of CPAs, 1961, 61 p.
2. Littleton A.C. Tests for Principles. *The Accounting Review*, 1938, March, vol. 13, pp. 16–24.

3. Paton W.A. *Accounting Theory, with Special Reference to the Corporate Enterprise*. New York, Ronald Press Co., 1922, 508 p.
4. Littleton A.C. *Structure of Accounting Theory*. Iowa City, American Accounting Association, 1953, 234 p.
5. Chambers R.J. Some Observations on "Structure of Accounting Theory". *The Accounting Review*, 1956, October, vol. 31, no. 4, pp. 584–592.  
URL: <https://www.jstor.org/stable/241314>
6. Chambers R.J. Detail for a Blueprint. *The Accounting Review*, 1957, October, vol. 32, no. 2, pp. 206–215.
7. Yu Shih Cheng. *The Structure of Accounting Theory*. Gainesville, University Presses of Florida, 1976, 319 p.
8. Riahi-Belkaoui A. *Accounting Theory*. New York, Dryden Press Harcourt Brace & Company Publishers, 1993, 539 p.
9. Riahi-Belkaoui A. *Accounting Theory*. United Kingdom, Business Press, 2000, 516 p.
10. Hatfield H.R. *Accounting: Its Principles and Problems*. New York and London, D.Appleton Century Company, 1927, 548 p.
11. Gilman Stephen. *Accounting Concepts of Profit*. New York, Ronald Press Co., 1939, 635 p.
12. Yuji Ijiri. *Theory of Accounting Measurement*. Sarasota, Fla., American Accounting Association, 1975, 210 p.
13. Sterling R.R. *Theory of the Measurement of Enterprise Income*. Lawrence, Kan., University of Kansas Press, 1970, 384 p.
14. Skinner R.M. *Accounting Principles*. Toronto, Canadian Institute of Chartered Accountants, 1972, 483 p.
15. Paton W.A., Littleton A.C. *An Introduction to Corporate Accounting Standards: Monograph No. 3*. Sarasota, American Accounting Association, 1940, 156 p.
16. Canning J.B. *The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory*. New York, Ronald Press Co., 1929, 367 p.

17. Sweeney H.W. *Stabilized Accounting*. New York and London, Harper & Brothers, 1936, 223 p.
18. MacNeal K. *Truth in Accounting*. Philadelphia, University of Pennsylvania Press, 1939, 334 p.
19. Sidney A.S. *Five Monographs on Business Income*. New York, Study Group on Business Income, American Institute of Certified Public Accountants, 1950, 271 p.
20. Mattessich R. *Accounting and Analytical Methods: Measurement and Projection of Income and Wealth in the Micro- and Macro-Economy*. Homewood, Richard D. Irwin, Inc., 1964, 552 p.
21. Edwards E.O., Bell P.W. *The Theory and Measurement of Business Income*. Los Angeles and Berkeley, University of California Press, 1961, 344 p.
22. Sprouse R.T., Moonitz M. *Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*. New York, American Institute of CPAs, 1962, 87 p.
23. Pacioli L. *Summa de Arithmetica, geometria, proportioni: et proportionalita...* Venice, Paganino de Paganini, 1523, 448 p.
24. Pacioli L. *Traktat o schetakh i zapisyakh* [Treatise on the Accounts and Records]. Moscow, Finansy i statistika Publ., Krasnodar, Prosveshchenie-Yug Publ., 2009, 308 p.
25. Roover R. de. *Kak vznikla dvoynaya bukhgalteriya* [The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account Books of Medieval Merchants]. Moscow, Gosfinizdat Publ., 1958, 68 p.
26. Mill J.S. *Sistema logiki sillogisticheskoi i induktivnoi: Izlozhenie printsipov dokazatel'stva v svyazi s metodami nauchnogo issledovaniya* [A System of Logic, Ratiocinative and Inductive: Being a Connected View of the Principles of Evidence, and the Methods of Scientific Investigation]. Moscow, LENAND Publ., 2011, 832 p.
27. Mautz R.K., Sharaf H.A. *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, Fla., American Accounting Association, 1961, 299 p.
28. Lee T.A. *Corporate Audit Theory*. London; New York, Chapman & Hall, 1993, 206 p.
29. Robertson J.C. *Auditing*. Homewood, Irwin, 1993, 1123 p.

30. Robertson J. Audit [Auditing]. Moscow, KPMG, Auditorskaya firma Kontakt Publ., 1993, 496 p.
31. Sokolov Ya.V. [Ten postulates of auditing]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1993, no. 11, pp. 36–38. (In Russ.)
32. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta: monografiya* [The basics of the accounting theory: a monograph]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2005, 496 p.
33. Hutchison T.W. The Significance and Basic Postulates of Economic Theory. New York, A.M. Kelley, 1965, 191 p.
34. Kondakov N.I. *Logicheskii slovar'* [Logic Dictionary]. Moscow, Nauka Publ., 1971, 656 p.
35. Kemp P.S. Criteria for the Selection of Accounting Methodology. *The Journal of Accountancy*, 1970, August, no. 2, pp. 57–61.
36. Mautz R.K. The Place of Postulates in Accounting. *The Journal of Accountancy*, 1965, January, no. 1, pp. 46–49.
37. Givens H.R. Basic Accounting Postulates. *The Accounting Review*, 1966, July, vol. 41, no. 3, pp. 458–463.
38. *Nachala Evklida. Knigi I–IV* [Euclid's Elements: Books 1–4]. Moscow–Leningrad, OGIz Gosudarstvennoe izdatel'stvo tekhniko-teoreticheskoi literatury Publ., 1948, 447 p.
39. Byrne G.R. To What Extent Can the Practice of Accounting Be Reduced to Rules and Standards? *The Journal of Accountancy*, 1937, vol. 64, iss. 5, Article 6, pp. 364–379. URL: <https://egrove.olemiss.edu/jofa/vol64/iss5/6>
40. Solomons D. The Politicization of Accounting. *The Journal of Accountancy*, 1978, November, vol. 146, no. 5, pp. 65–72.
41. Horngren Ch.T. The Marketing of Accounting Standards. *The Journal of Accountancy*, 1973, October, vol. 136, iss. 4, pp. 61–66.  
URL: [https://searchworks.stanford.edu/articles/bth\\_\\_4570009](https://searchworks.stanford.edu/articles/bth__4570009)
42. Gerboth D.L. Research, Intuition, and Politics in Accounting Inquiry. *The Accounting Review*, 1973, July, vol. 48, iss. 3, pp. 475–482.  
URL: <https://www.jstor.org/stable/245144>

### **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.