

СТРУКТУРА ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ЧАСТЬ II*

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

15.06.2023

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 II // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 6. – С. 596 – 619.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.6.596>

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

Дедуктивный подход к построению теории бухгалтерского учета

Классическое понимание дедуктивной теории предполагает наличие четырех структурных элементов:

- 1) базовый понятийный аппарат («алфавит» формальной аксиоматической теории);
- 2) правила описания фундаментальных объектов теории (правила образования высказываний (формул) в формализованных дедуктивных теориях);
- 3) принятая система аксиом;
- 4) правила вывода из принятой системы аксиом (правила преобразования формул в формализованных теориях)¹.

Дедуктивный подход к построению теории бухгалтерского учета предполагает выбор теоретического базиса теории – системы принципов теории, из которых выводятся существующие методы, способы и процедуры ведения учета. Вывод существующих на практике методов, способов и процедур ведения учета из принятой системы принципов осуществляется согласно принятым в дедуктивной теории логическим правилам вывода (рис. 2).

А. Риахи-Белкауи, описывая дедуктивный подход к построению теории бухгалтерского учета, отмечает: «Применительно к бухгалтерскому учету дедуктивный подход начинается с базовых бухгалтерских суждений (*basic accounting propositions*) или предпосылок и переходит к логическим выводам принципов бухгалтерского учета, которые служат руководством и основой для разработки методов бухгалтерского учета» [8, с. 60]. При этом дедуктивный подход включает в себя следующие четыре этапа: «если на данном этапе мы предположим, что базовые суждения о среде бухгалтерского учета состоят как из целей, так и из постулатов, шаги, используемые для вывода дедуктивного подхода, будут включать:

- 1) определение целей финансовой отчетности;
- 2) выбор «постулатов» бухгалтерского учета;
- 3) вывод «принципов» бухгалтерского учета;

¹ Более подробно см. Колчугин С.В. Аксиоматический метод в теории бухгалтерского учета: историко-методологический аспект (Часть I) // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 1. С. 44–54; Колчугин С.В. Аксиоматический метод в теории бухгалтерского учета: историко-методологический аспект (Часть II) // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 2. С. 22–41.

4) разработку «методик» бухгалтерского учета (*the "techniques" of accounting*) [8, с. 60].

Начиная с публикации в 1958 г. «Отчета Совету специального комитета по исследовательской программе Американского института дипломированных бухгалтеров» (*Report to Council of the Special Committee on Research Program*)², в англосаксонской школе учета постулаты³ стали занимать ключевое место в структуре дедуктивной теории бухгалтерского учета, являясь базовой основой всей теории. При этом была принята следующая структура теории учета (рис. 3).

В общенаучном смысле под **постулатом** (лат. *postulatum* – требуемое)⁴ понимается «исходное положение, утверждение, принимаемое без строгого доказательства в рамках какой-либо дедуктивно построенной теории, но веское и обоснованное. Отличие постулата от аксиом недостаточно ясно, поэтому они часто отождествляются» [34, с. 401].

Правила и другие руководства по применению принципов бухгалтерского учета детализировались, в результате чего структура дедуктивной теории бухгалтерского учета приобрела следующий вид (рис. 4)⁵.

Роберт Кун Маутц (Robert Kuhn Mautz) отстаивал идею о необходимости включения в структуру теории бухгалтерского учета концепций, как необходимых элементов структуры. По Р.К. Маутцу, принципы бухгалтерского учета выводятся не из постулатов, а из концепций: «Принципы не опираются непосредственно на произвольно выбранные постулаты; они опираются в первую очередь на концепции. К сожалению, концепции даже не были упомянуты в отчете специального комитета⁶, но их

² The Report of the Special Committee on Research Program of the American Institute of Certified Public Accountants. *Journal of Accountancy*, 1958, December, no. 6, pp. 62–68.

³ Российский читатель, как правило, знаком с постулатами аудита, которые впервые были изложены Р. Маутцем и Х. Шарафом в третьей главе «Постулаты аудита» (*The Postulates of Auditing*) работы «Философия аудита» (*The Philosophy of Auditing*) [27, с. 43–61] и дополнены Т. Ли в главе «Возможность проведения корпоративного аудита» (*The Feasibility of Corporate Auditing*) работы «Теория корпоративного аудита» (*Corporate Audit Theory*) [28, с. 73–92], а также Дж. Робертсоном в работе «Аудит» (*Auditing*) [29] (см. также русский перевод данной работы [30]). Известны десять постулатов аудита, предложенных Я.В. Соколовым в статье «Десять постулатов аудита» [31]. Постулат, как «...положение, которое считается истинным до тех пор, пока не будет доказано противное» [32, с. 243], использовался Я.В. Соколовым при объяснении двойной записи в работе «Основы теории бухгалтерского учета» [32].

⁴ Об использовании постулатов в экономике см. работу [33].

⁵ См. например, статью П.С. Кемпа (P.S. Kemp) «Критерии выбора методологии бухгалтерского учета» (*Criteria for the Selection of Accounting Methodology*) [35, с. 58].

⁶ Имеется в виду «Отчет Совету специального комитета по исследовательской программе Американского института дипломированных бухгалтеров» – The Report of the Special Committee on Research Program of the American Institute of Certified Public Accountants. *Journal of Accountancy*,

важность такова, что они являются неотъемлемыми элементами любой структуры теории бухгалтерского учета» [36, с. 47]. При этом Р.К. Маутц не отказывается от постулатов бухгалтерского учета: «...постулаты действительно занимают важное место в основе теории бухгалтерского учета» [36, с. 48]. Далее автор дает свое определение постулатам бухгалтерского учета: «Постулаты – это предположения, и они действительно влияют на наши концепции, которые, возможно, являются самыми основными компонентами теории. Однако постулаты не являются намеренно и произвольно выбранными предположениями, которые противоречат реальности» [36, с. 48]. Отсюда можно вывести структуру теории бухгалтерского учета по Р.К. Маутцу (рис. 5).

Идентифицируя структуру теории бухгалтерского учета, Р.К. Маутц пишет: «Изучение постулатов происходит поздно в развитии любой практической области, но это не отрицает ни их существования, ни их важности. При формальном изложении интегрированной теории (*integrated theory*) постулаты вполне могут быть сначала представлены как основа для понимания концепций, которые, в свою очередь, необходимы для обоснования и объяснения принципов» [36, с. 49]⁷.

Понятие концепции Р.К. Маутц трактует максимально широко, как совокупность идей о каком-либо предмете: «Концепция состоит из согласованного (*coordinated*) набора идей о данном предмете (*thing*)» [36, с. 47]. И далее: «Целостная концепция содержит идеи о том, чем является предмет (*thing*), чем он не является и каково его отношение к другим предметам (*things*)» [36, с. 47]. Источником создания концепций является опыт: «...концепции формируются главным образом путем наблюдения и устанавливаются путем соглашения» [36, с. 47]. В данном случае применяется индуктивный подход к выработке теоретического базиса бухгалтерского учета.

В работе «Философия аудита» (*The Philosophy of Auditing*) Р.К. Маутц и Х.А. Шараф пишут: «В любой законченной структуре теории концепции должны занимать ключевое положение» [27, с. 62]. Авторы выделяли следующие четыре этапа, необходимые для полноценной разработки концепции:

1) наблюдение за фактами, относящимися к данной сфере деятельности;

1958, December, no. 6, pp. 62–68.

⁷ Здесь можно вспомнить работу Р.К. Маутца и Х.А. Шарафа «Философия аудита» (*The Philosophy of Auditing*) [27], в третьей главе которой вводятся «Постулаты аудита» (*The Postulates of Auditing*) [27, с. 43–61], а в четвертой – «Концепции в теории аудита» (*Concepts in Auditing Theory*) [27, с. 62–81].

- 2) формулировка обобщений на основе наблюдаемых фактов;
- 3) установление взаимосвязи этих обобщений для исключения дублирования, несоответствий и ошибок;
- 4) повторный анализ и тщательная проверка обобщений на предмет их дальнейшей полезности [27, с. 65; 68–72].

И далее делается вывод: «Обобщения, сделанные на основе ряда наблюдений, являются концепциями» [27, с. 66]. Отсюда следует, что концепции никогда не могут быть полными и всеобъемлющими. Появление новых фактов приводит к изменению концепции.

Аналогичной точки зрения на взаимосвязь постулатов и концепций в структуре теории бухгалтерского учета придерживался Гораций Р. Гивенс (Horace R. Givens): «По определению постулат должен иметь очень широкое применение; он должен лежать в основе всех других концепций» [37, с. 460].

А. Риахи-Белкауи в работе «Теория бухгалтерского учета» (*Accounting Theory*) [9] вводит в структуру теории цели составления финансовой отчетности (*objectives of financial statements*) как основу для выбора постулатов и теоретических концепций бухгалтерского учета (*theoretical concepts of accounting concerned*).

О необходимости включения в структуру теории учета целевой составляющей писал Р.М. Скиннер. Описывая дедуктивный подход к построению теории учета, Р.М. Скиннер отмечал: «При альтернативном дедуктивном подходе необходимо согласовать некоторые фундаментальные допущения, на которых может быть построена логическая теория. Сначала должны быть сформулированы цели бухгалтерского учета» [14, с. 301]. И далее: «Когда цель проста, принципы бухгалтерского учета могут вытекать непосредственно из формулировки цели» [14, с. 301].

Аналогичной точки зрения придерживались М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера: «Построение теории при дедуктивном подходе начинается с установления целей для социальных наук, таких как бухгалтерский учет. Как только цели определены, необходимо вывести ключевые определения и предложения. Затем исследователь должен разработать логическую структуру для достижения целей, основанную на определениях и предположениях»⁸.

⁸ Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. С. 101.

А. Риахи-Белкауи рассматривает теоретические концепции бухгалтерского учета наравне с постулатами (рис. 6).

Таким образом, современная структура дедуктивной теории бухгалтерского учета включает в себя:

- цели составления финансовой отчетности;
- систему постулатов и теоретических концепций;
- принципы и методы бухгалтерского учета.

Причем методы бухгалтерского учета в качестве своего источника имеют систему принятых принципов бухгалтерского учета, а последние основаны на принятых постулатах и теоретических концепциях учета. Сами постулаты и теоретические концепции принимаются исходя из заданных целей финансовой отчетности.

При описании дедуктивного подхода к построению теории бухгалтерского учета и самой структуры дедуктивной теории учета нельзя не остановиться на ее особенностях.

Ранее приводилось общенаучное определение постулата как основы дедуктивной теории и в частности отмечалось, что достаточно трудно провести различие между постулатом и аксиомой. Так, первая дедуктивная теория, построенная на основе аксиоматического метода, – геометрия Евклида наравне с аксиомами содержала пять постулатов или требований [38, с. 14–15]⁹.

На более раннем этапе развития теории и методологии бухгалтерского учета, когда постулаты еще не были введены в структуру теории, в качестве основы дедуктивной теории выступали принципы учета. Причем проводилась параллель между принципами бухгалтерского учета и аксиомами дедуктивной теории: «...принципы бухгалтерского учета – это фундаментальные концепции (*fundamental concepts*), на которых основывается бухгалтерский учет как организованная совокупность знаний. Подобно аксиомам геометрии, они немногочисленны и носят общий характер; они обладают отличительной чертой непреодолимого и принудительного характера и являются фундаментом, на котором строится сверхструктура (*superstructure*) бухгалтерских правил, практик и

⁹ Более подробно см. Колчугин С.В. Аксиоматический метод в теории бухгалтерского учета: историко-методологический аспект (Часть I) // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 1. С. 44–54; Колчугин С.В. Аксиоматический метод в теории бухгалтерского учета: историко-методологический аспект (Часть II) // Аудит и финансовый анализ. 2018. № 2. С. 22–41.

конвенций» [39, с. 372]. Отсюда может возникнуть ложное понимание принципов, а затем и постулатов учета, как дедуктивной основы теории, аналогом которой являются аксиомы в математических науках. Более того, ранее отмечалось, что из постулатов выводятся принципы и концепции учета, а из принципов и концепций – методы учета. Но этот вывод принципов и концепций, а затем методов учета не аналогичен доказательству теорем на основе принятых аксиом в математических науках.

Опуская проблему доказательства в бухгалтерском учете как самостоятельную проблему, требующую отдельного рассмотрения, остановимся на понимании принципов учета и «выводе» из принципов методов и стандартов учета.

Одной из первых вопросов о разработке принципов бухгалтерского учета в 1936 г. подняла Американская ассоциация университетских преподавателей бухгалтерского учета (The American Association of University Instructors in Accounting)¹⁰. На своем двадцатом ежегодном собрании Ассоциация сформулировала одну из целей следующим образом: «Разрабатывать принципы и стандарты бухгалтерского учета и добиваться их одобрения или принятия коммерческими предприятиями, государственными и частными бухгалтерами и государственными органами»¹¹. В данном заявлении Ассоциация отмечала: «До сих пор нет официального заявления (*authoritative statement*) об основных принципах (*essential principles*), на которых могут основываться бухгалтерские записи и отчеты»¹².

В марте этого же года Американская бухгалтерская ассоциация (далее – ААА) издает «Предварительное изложение бухгалтерских принципов, влияющих на корпоративную отчетность» (*A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*)¹³, в котором приводятся первые принципы бухгалтерского учета, сгруппированные в три раздела:

– А. «Затраты и стоимость» (*Costs and Values*) – семь принципов;

¹⁰ В 1936 г. на своем двадцатом собрании Американская ассоциация университетских преподавателей бухгалтерского учета (The American Association of University Instructors in Accounting) была переименована в Американскую бухгалтерскую ассоциацию (The American Accounting Association – ААА). Под этим названием данная ассоциация существует по настоящее время. – *Прим. авт.*

¹¹ A Statement of Objectives of the American Accounting Association. *The Accounting Review*, 1936, March, vol. 11, no. 1, p. 1. URL: <https://www.jstor.org/stable/238781>

¹² Там же.

¹³ A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports. *The Accounting Review*, 1936, June, vol. 11, no. 2, pp. 187–191. URL: <https://www.jstor.org/stable/238036>

- В. «Измерение дохода» (*Measurement of Income*) – шесть принципов;
- С. «Капитал и нераспределенная прибыль» (*Capital and Surplus*) – семь принципов¹⁴.

Приступая к изложению принципов, ААА отмечает: «Основное допущение (*the basic assumption*), сделанное здесь, состоит в том, что периодические финансовые отчеты корпорации должны постоянно соответствовать единой согласованной теории бухгалтерского учета и что целью отчетности является выражение в финансовых терминах использования экономических ресурсов предприятия и вытекающих из этого изменений в финансовом положении кредиторов и инвесторов. Таким образом, бухгалтерский учет представляет собой не процесс оценки (*process of valuation*), а распределение исторических затрат (*historical costs*) и доходов (*revenues*) на текущий и последующие финансовые периоды. Каждое из следующих утверждений воплощает следствие этой фундаментальной аксиомы (*fundamental axiom*)»¹⁵.

Отсюда следуют три важных вывода.

Первый – ввод принципов бухгалтерского учета обусловлен необходимостью соответствия единой согласованной теории бухгалтерского учета.

Второй – принципы бухгалтерского учета отличны от аксиом учета и имеют подчиненное отношение к аксиомам.

Третий – существует единственная фундаментальная аксиома бухгалтерского учета, согласно которой бухгалтерский учет представляет собой процесс распределения исторических затрат и доходов между текущим и будущими отчетными периодами.

Последнюю мысль в 1953 г. высказывал А.Ч. Литтлтон в работе «Структура теории бухгалтерского учета» (*Structure of Accounting Theory*) [4].

Приведем отдельные принципы бухгалтерского учета, сформулированные ААА в 1936 г.:

Первый принцип, относящийся к группе А. «Затраты и стоимость», формулируется следующим образом: «Оценка бухгалтером материальных

¹⁴ Принципы в «Предварительном изложении бухгалтерских принципов, влияющих на корпоративную отчетность» имеют сквозную нумерацию. – *Прим. авт.*

¹⁵ A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports. *The Accounting Review*, 1936, June, vol. 11, no. 2, p. 188. URL: <https://www.jstor.org/stable/238036>

активов в любой данный момент времени включает в себя определение того, какая часть первоначальной стоимости должна быть списана для отражения израсходованных (*consumed*), прекращенных в связи с истечением срока использования (*expired*) или утративших полезность (*lost usefulness*) активов, а какая часть должна быть перенесена на будущие операции в разумных пределах»¹⁶. В данном случае первый учетный принцип полностью совпадает с фундаментальной аксиомой, что создает ту терминологическую путаницу, которая была отмечена ранее. Первый принцип / аксиома, как и все другие принципы, имеет нормативный характер, предписывающий, что должно быть отражено в бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Второй принцип задает правила определения стоимости имущества, в том числе имущества, оплата стоимости которого производится не денежными средствами: «В тех случаях, когда произошло существенное изменение выгодоприобретателя (*beneficial ownership*), стоимость (*cost*) определяется денежными затратами или справедливой рыночной стоимостью имущества (*fair market value*), приобретенного в обмен на ценные бумаги»¹⁷. Второй принцип, как и вся группа принципов А. «Затраты и стоимость», направлен на определение стоимости имущества, отражаемого в учете и отчетности.

Третий принцип закрепляет требование об обязательном начислении амортизации и порядок ее исчисления: «В обязательном порядке следует признавать амортизацию (*depreciation*), уменьшение стоимости невозстанавливаемого ресурса (*depletion*) и все другие снижения (*diminutions*) стоимости или прекращение признания актива с истечением срока его использования (*expirations*), даже если их суммы не подлежат точному измерению и должны быть оценены. Оценки затрат, применимые к будущим периодам, должны основываться на деловых суждениях, опыте и мнении экспертов, а не на жесткой формуле. На каждом предприятии и в каждой отрасли должны быть разработаны разумно последовательные методы определения той части прошлых затрат, которая может быть надлежащим образом перенесена на будущие периоды»¹⁸.

Четвертый принцип запрещает восстанавливать полностью самортизированное имущество и начислять повторную амортизацию по такому имуществу: «Затраты (*costs*), списанные в соответствии с этими принципами, не должны восстанавливаться как активы, подлежащие

¹⁶ A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports. *The Accounting Review*, 1936, June, vol. 11, no. 2, p. 188. URL: <https://www.jstor.org/stable/238036>

¹⁷ Там же.

¹⁸ Там же.

реамортизации (*re-amortization*), за исключением случаев, когда требуемые исправления отражаются в пересмотренных отчетах о прибылях и убытках (*income statements*) за каждый затронутый период»¹⁹.

Девятый принцип, относящийся к группе В. «Измерение дохода», задает нормативное требование деления всех доходов и расходов на относящиеся к текущему периоду и относящиеся к предыдущим периодам: «Отчет о прибылях и убытках (*income statement*) за любой период при необходимости должен быть разделен на два раздела, один из которых показывает операции за период, измеренные настолько точно, насколько это возможно на данный момент, а другой показывает реализованный прирост капитала и убытков (*realized capital gains and losses*), а также чрезвычайные долги (*extraordinary credits*) и расходы, возникающие в результате реализации доходов и амортизации затрат (*cost amortization*), не связанных с операциями этого периода»²⁰.

Десятый принцип перечисляет состав статей, относящихся к операционному разделу отчета о прибылях и убытках: «Операционный раздел отчета о прибылях и убытках должен раскрывать валовую выручку (*gross revenues*) от произведенных продаж и оказанных услуг; элементы операционных затрат и понесенных расходов, включая сумму амортизации и прочей амортизации активов; сумму процентов по заемным средствам, включая дисконтирование долгов и расходов, должным образом амортизированных в течение года; начисленные налоги на прибыль и саму прибыль; и все другие увеличения или уменьшения капитала держателей акций в результате операций периода, которые имеют обычно повторяющийся характер»²¹. Данный принцип носит явно технический характер и не влияет на методологию бухгалтерского учета.

Двенадцатый принцип вводит запрет на признание отдельных видов дохода в коммерческой организации: «Счет доходов корпорации не должен включать в себя кредиты или изменения, возникающие в результате появления прибылей или убытков по операциям, связанным с выпуском, покупкой или списанием ее собственных акций; от любых корректировок счетов движения капитала; или от дивидендных выплат или распределения дивидендов в форме акции (*stock-dividend*) по собственным акциям»²².

¹⁹ Там же.

²⁰ Там же. С. 189.

²¹ Там же.

²² Там же. С. 190.

Тринадцатый принцип закрепляет правила внесения исправлений в финансовую отчетность: «Когда обнаруживается, что доход за какой-либо период или серию периодов (*series of periods*) был указан неточно до такой степени, что желательно полностью исправить бухгалтерские счета, по крайней мере, один опубликованный отчет после такого пересмотра должен включать исправленный отчет о прибылях и убытках за каждый предыдущий период, за который внесены корректировки»²³.

Четырнадцатый принцип, относящийся к группе С. «Капитал и нераспределенная прибыль», закрепляет необходимость отдельного отражения оплаченного капитала организации и сумм заработанной прибыли: «Следует учитывать два основных вида деления (*divisions*) капитала корпорации: оплаченный капитал (*paid-in capital*) и заработанную прибыль (*surplus*). Разделение каждого вида должно отображаться по мере необходимости»²⁴.

Кроме «Предварительного изложения бухгалтерских принципов, влияющих на корпоративную отчетность», аналогичные по характеру принципы содержатся в меморандуме «Унифицированный бухгалтерский учет» (*Uniform Accounting*)²⁵, в бюллетене «Подтверждение финансовой отчетности» (*Verification of Financial Statements*)²⁶, в бюллетене «Проверка финансовой отчетности независимыми публичными бухгалтерами» (*Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*)^{27, 28}, в исследовании «Предварительный набор общих принципов бухгалтерского учета для коммерческих предприятий» (*Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*) [22] и других документах.

²³ Там же. С. 190.

²⁴ Там же.

²⁵ AIA. *Uniform Accounting*. *The Journal of Accountancy*, 1917, vol. 23, iss. 6, pp. 401–433.

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

²⁶ 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.

²⁷ *Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants*. Prepared and published by the American Institute of Accountants. 1936, January, 41 p.

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

²⁸ Более подробно о первых попытках унификации бухгалтерского учета в США см. Колчугин С.В. Первые попытки унификации бухгалтерского учета в США: индивидуальная и консолидированная финансовая отчетность // *Международный бухгалтерский учет*. 2022. Т. 25. Вып. 4. С. 459–482. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.4.459>

Приведенных цитат достаточно, для того чтобы убедиться в предельной утилитарности вводимых AAA принципов бухгалтерского учета, основной целью которых является унификация применяемых учетных процедур.

Вводимые принципы учета фактически носят нормативный характер и формулируются в целях упорядочения существующей практики ведения бухгалтерского учета коммерческих организаций. Более того, принятие данных принципов обусловлено существованием противоречивой практики ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности коммерческими организациями. В частности, распространенной практикой неначисления амортизации по внеоборотным активам или признания дохода в виде дивидендов по собственным акциям, что прямо указывается в «Предварительном изложении бухгалтерских принципов, влияющих на корпоративную отчетность»: «Принятие этой основы для отражения активов на счетах устранило бы неоднородные (*heterogeneous*) результаты большей части недавней практики корпоративного учета»²⁹.

Отдельно стоит остановиться на «правилах вывода» из принципов учета и возможности прироста научного знания в рамках дедуктивных теорий бухгалтерского учета.

Вводимые принципы учета не предполагают вывода нового научного знания, которое не содержится в первоначальной формулировке принципа. Основное нормативное требование, сформулированное в качестве принципа учета, может детализироваться в отдельных учетных правилах и стандартах. Например, нормативное требование о необходимости начисления амортизации (третий принцип) может быть раскрыто в стандарте бухгалтерского учета, в котором закрепляется, какие методы начисления амортизации могут применяться, как определяется срок полезного использования амортизируемого объекта, как рассчитывается амортизируемая стоимость и т.д.

Но эти стандарты вводятся как правила, основанные на принципе, который предписывает начислять амортизацию по внеоборотным активам, а не выводятся из него подобно тому, как теоремы доказываются на основе принятых аксиом в геометрии. Отсюда и принципы учета, и принятые на их основе правила и стандарты учета задают нормативные требования отражения активов, обязательств и капитала в целях унификации учетной практики, а не в целях получения нового научного знания. Вывод правил ведения учета из принятых принципов означает принятие правил учета как

²⁹ A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports. *The Accounting Review*, 1936, June, vol. 11, no. 2, p. 189. URL: <https://www.jstor.org/stable/238036>

соответствующих общему нормативному требованию, сформулированному в качестве отдельного принципа, не более того. Вывод нового знания из принятых принципов наподобие доказательства теорем на основе принятых аксиом в дедуктивной теории бухгалтерского учета невозможен и не предполагается.

Такое понимание принципов бухгалтерского учета и вывода из принципов учетных правил объясняет возможность изменения как принципов учета без изменения учетных правил и стандартов, так и изменения учетных правил и стандартов без изменения принципов бухгалтерского учета³⁰.

В классической дедуктивной теории аксиоматический базис неизменен, изменение аксиоматического базиса приводит к кардинальному изменению в самой дедуктивной теории. Характерным примером здесь является появление неевклидовых геометрий при изменении пятой аксиомы Евклида.

Именно подобное понимание дедуктивной теории бухгалтерского учета и периодического изменения состава принципов и, в конечном счете, постулатов учета позволяет говорить об идеологическом³¹ и политическом влиянии³² на теорию и практику бухгалтерского учета.

Заключение

В англосаксонской школе бухгалтерского учета сформировались два основных подхода к построению теории учета – индуктивный и дедуктивный.

Индуктивный подход предполагает обобщение учетной практики в целях идентификации принципов бухгалтерского учета.

В противоположность индуктивному подходу дедуктивный подход предполагает изначальное принятие принципов учета в целях последующего вывода правил, способов и методов ведения бухгалтерского учета.

³⁰ Ярким примером является декларация требования приоритета содержания перед формой в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»; см. «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)»...): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/2d52707f5a4d5314b9e470a9bf59cb826ec848dd/

³¹ Более подробно об идеологическом влиянии на теорию и практику бухгалтерского учета см. Колчугин С.В. Идеологический кризис советского бухгалтерского учета // *Аудиторские ведомости*. 2018. № 4. С. 29–38.

³² О политическом влиянии на бухгалтерский учет см. [40–42].

В качестве основных проблем индуктивного подхода к построению теории учета были выявлены:

- 1) проблема выбора и ограничения практики бухгалтерского учета в объекте бухгалтерского наблюдения;
- 2) проблема включения исторической практики бухгалтерского учета в объект бухгалтерского наблюдения;
- 3) проблема полноты анализируемой практики бухгалтерского учета и ее общепринятость.

Наконец, основным недостатком индуктивного подхода к построению теории бухгалтерского учета является невозможность получения в такой теории нового знания, отличного от существующей учетной практики.

В дедуктивной теории бухгалтерского учета была принята следующая структура: на основе принятых целей ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности вводятся постулаты и теоретические концепции. Постулаты и теоретические концепции бухгалтерского учета выступают основой для вывода принципов, из которых, в свою очередь, выводятся методы бухгалтерского учета.

При этом дедуктивная теория бухгалтерского учета кардинально отличается от классической дедуктивной теории в математических науках. В дедуктивной бухгалтерской теории принятые принципы, постулаты и теоретические концепции, как аксиоматический базис теории, имеют нормативный характер, основной целью которого является унификация учетных правил. Было показано, что вывод учетных правил из принятых принципов не предполагает получения нового научного знания, которое изначально не содержится в первоначальной формулировке самого принципа.

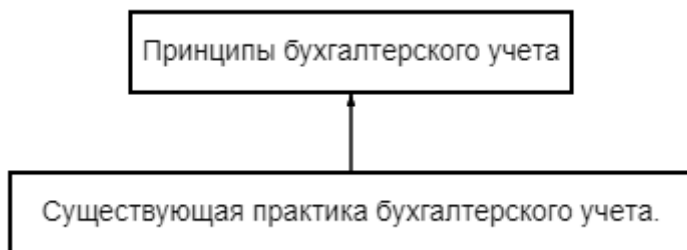
Подобная специфика дедуктивной теории бухгалтерского учета позволяет менять аксиоматический базис теории без существенного изменения учетных правил и стандартов, и наоборот, вносить изменения в существующие учетные правила и стандарты без существенного изменения аксиоматического базиса теории, что непосредственно и наблюдается на практике. Кроме того, данное понимание дедуктивной теории бухгалтерского учета делает ее подверженной идеологическому и политическому влиянию.

Рисунок 1

Индуктивный подход к построению теории бухгалтерского учета

Figure 1

Inductive approach to the construction of accounting theory



Источник: авторская разработка

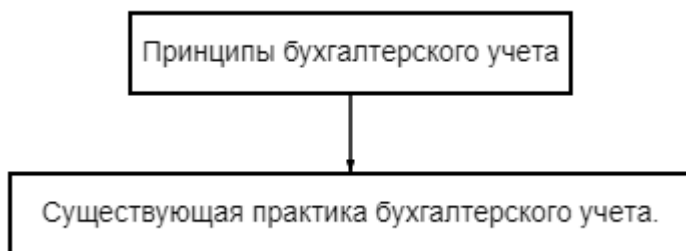
Source: Authoring

Рисунок 2

Дедуктивный подход к построению теории бухгалтерского учета

Figure 2

Deductive approach to the construction of accounting theory



Источник: авторская разработка

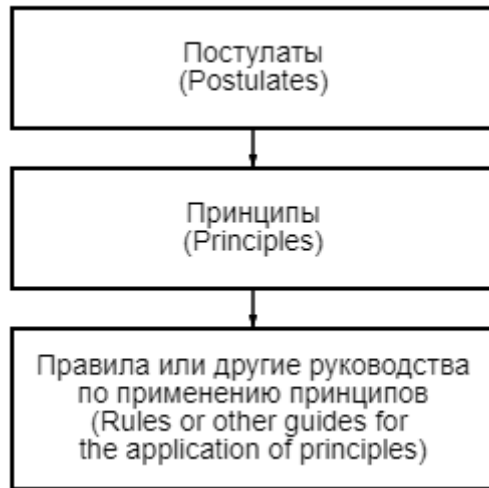
Source: Authoring

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

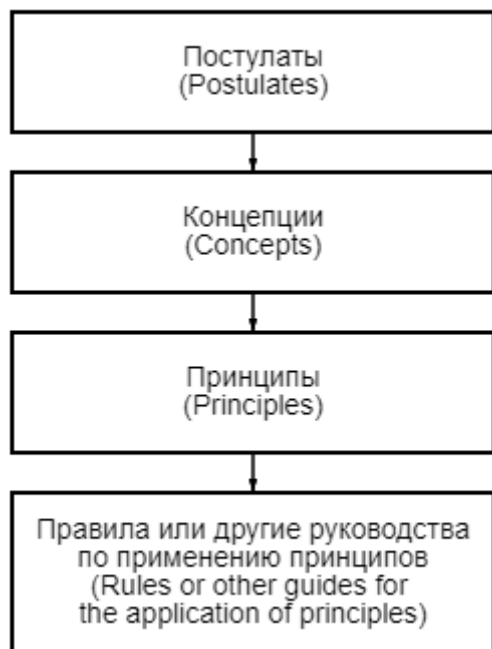
Source: Authoring

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]

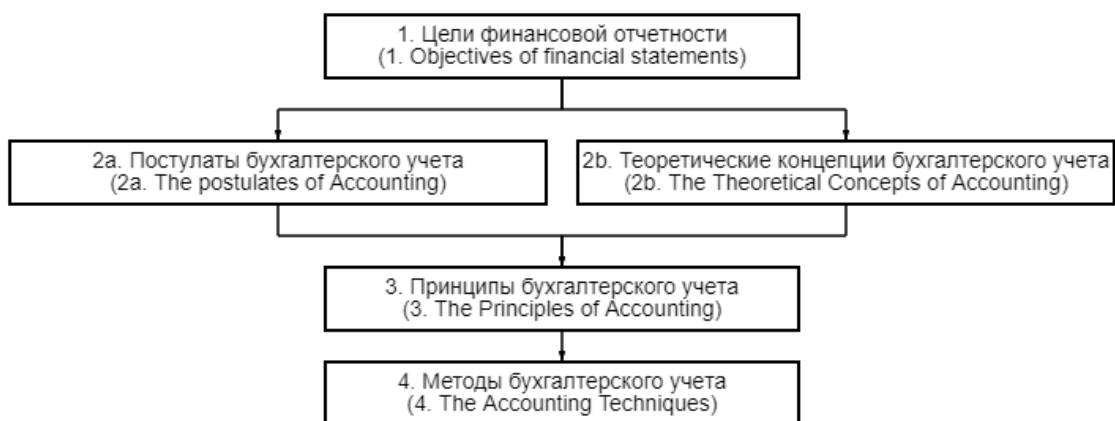
Source: Authoring, based on [36]

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. *Мишль 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: КPMG, 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
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 2

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
15 June 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 2. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 6, pp. 596–619.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.6.596>

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
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.