

БАЗОВЫЕ ПОСТУЛАТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ЧАСТЬ I

Сергей Владимирович КОЛЧУГИН

кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита,
Сибирский университет потребительской кооперации (СибУПК),
Новосибирск, Российская Федерация
s.kolchugin@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>
SPIN-код: 7831-2254

История статьи:

Рег. № 338/2023

Получена 24.07.2023

Получена в
доработанном виде
17.08.2023

Одобрена 28.09.2023

Доступна онлайн

16.10.2023

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, дедуктивный
подход

Аннотация

Предмет. Изучение постулатов бухгалтерского учета как базовой основы дедуктивной теории. Детальный анализ двух основных направлений развития постулатов бухгалтерского учета – методологического и этического направления. Рассмотрение видов постулатов и их влияния на теорию и методологию бухгалтерского учета.

Цели. Исследовать постулаты бухгалтерского учета как базового структурного элемента дедуктивной теории. Выявить основные подходы к установлению постулатов. Раскрыть влияние постулатов бухгалтерского учета на теорию и методологию современного бухгалтерского учета.

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

Результаты. Показано, что постулаты, наравне с концепциями, являются основой современной теории и методологии бухгалтерского учета. Постулаты содержат допущения, касающиеся внешней среды экономического субъекта, а теоретические концепции – допущения, касающиеся внутренней природы экономического субъекта. Выявлены два основных направления развития постулатов в мировой практике – методологическое и этическое направления. В рамках методологического направления постулаты выступают в качестве методологических оснований отражения фактов хозяйственной жизни. В этическом направлении постулаты задают морально-нравственные нормы, которые должны соблюдаться при формировании финансовой отчетности. Установлено, что для построения полноценной дедуктивной теории бухгалтерского учета в основе такой теории должны содержаться методологические постулаты.

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

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

Для цитирования: Колчугин С.В. Базовые постулаты бухгалтерского учета. Часть I // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 10. – С. 1103 – 1121.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.10.1103>

Введение

В англосаксонской школе бухгалтерского учета структура теории включает цели финансовой отчетности, постулаты и теоретические концепции, а также принципы и методы учета. Цели финансовой отчетности задают общее направление теории. Принятая система постулатов и теоретических концепций выступает основой для принятия принципов, а из последних выводятся методы бухгалтерского учета. Ахмед Риахи-Белкауи (Ahmed Riahi-Belkaoui) в работе «Теория бухгалтерского учета» (*Accounting Theory*) [1] вводит следующую структуру теории (*рис. 1*).

В России проблемам идентификации структуры теории бухгалтерского учета, в том числе определению постулатов, концепций и принципов традиционно уделялось недостаточное внимание. Понятие «постулат», как фундаментальная основа теории аудита, появилось в российской науке через переводные источники. В частности, через ссылки на постулаты аудита Р.К. Маутца (Robert Kuhn Mautz) и Х.А. Шарафа (Hussein Amer Sharaf), которые ввели их в третьей главе «Постулаты аудита» (*The Postulates of Auditing*) работы «Философия аудита» (*The Philosophy of Auditing*) [2, с. 43–61], и дополненные Т.А. Ли (Tom A. Lee) в главе «Возможность проведения корпоративного аудита» (*The Feasibility of Corporate Auditing*) работы «Теория корпоративного аудита» (*Corporate Audit Theory*) [3, с. 73–92], а также Дж. Робертсоном (J.C. Robertson) в работе «Аудит» (*Auditing*) [4]¹.

Редким исключением являются работы профессора Я.В. Соколова, в которых автор применяет постулаты для обоснования теоретических основ как бухгалтерского учета, так и аудита. Для целей аудита Я.В. Соколов ввел постулаты аудита в статье «Десять постулатов аудита» [6]. Постулат, как «...положение, которое считается истинным до тех пор, пока не будет доказано противное» [7, с. 243], использовался Я.В. Соколовым при объяснении двойной записи в монографии «Основы теории бухгалтерского учета» [7].

В общенаучном смысле под **постулатом** (лат. *postulatum* – требуемое) 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» [8, с. 401]².

¹ См. также русский перевод данной работы [5].

² Об использовании постулатов в экономике см. работу Т.В. Hutchison [9].

Бюллетень бухгалтерской терминологии № 1 «Обзор и резюме» (*Accounting Terminology Bulletins No. 1 – Review and Resume*)³, подготовленный Американским институтом сертифицированных публичных бухгалтеров (AICPA) в 1953 г., определяя понятие «принцип бухгалтерского учета», вводит термин «постулат» как первооснову для признания принципа: «Первоначально бухгалтерские постулаты выводятся из опыта и разума; после того, как постулаты, полученные таким образом, оказались полезными, они принимаются в качестве принципов бухгалтерского учета. Когда это признание получает достаточно широкое распространение, они становятся частью «общепринятых принципов бухгалтерского учета», которые составляют для бухгалтеров каноны их искусства» [10, с. 17].

Раймонд Джон Чамберс (Raymond John Chambers) определяет постулаты бухгалтерского учета следующим образом: «постулаты – это утверждения (*propositions*), сформулированные без доказательств – либо потому, что доказательства не могут быть предоставлены, либо потому, что можно разумно ожидать согласия других с такими предложениями, – и используемые при выводе других утверждений (*propositions*)» [11, с. 9]. И далее: «...если набор правил и предписаний (*prescriptions*) выведен логически, разумно из определений и постулатов, и если результатом применения этих правил является то, что признано полезным, постулаты подтверждаются, и вся система определений, постулатов, принципов и правил будет представлять как теорию, так и способ получения полезного результата» [11, с. 9].

Исследование постулатов бухгалтерского учета, как теоретической и методологической основы, проводилось по двум основным направлениям. Первое – идентификация методологических постулатов; второе – установление этических постулатов бухгалтерского учета⁴.

При идентификации методологических постулатов определяются теоретические основы, задающие подходы к формированию правил ведения учета. Методологические постулаты устанавливают взаимосвязь между основополагающими допущениями, принятыми в учете и применяемыми правилами учета.

В отличие от методологических постулатов, этические постулаты задают общие этические нормы, которые должны применяться в учете при формировании учетных правил.

³ Комитет по терминологии Американского института сертифицированных публичных бухгалтеров (AICPA) (*The Committee on Terminology*) создан в 1920 г. Основная задача Комитета по терминологии – сформировать словарь терминов и выражений, употребляемых в бухгалтерском учете, и подготовить единые определения бухгалтерских терминов и выражений. – *Прим. авт.*

⁴ Морис Муниц (Maurice Moonitz) называет данный подход к разработке постулатов этическим или социологическим подходом [12, с. 3]. – *Прим. авт.*

К представителям первого направления можно отнести таких ученых, как Мориса Муница (Maurice Moonitz) [12], Уильяма Эндрю Патона (William Andrew Paton) и Ананиаса Чарльза Литтлтона (Ananias Charles Littleton) [13, 14] и др.

К представителям второго направления относятся Д.Р. Скотт (D.R. Scott) [15], Л. Спейсек (L. Spasek)⁵, Гораций Р. Гивенс (Horace R. Givens) [16] и др.

Методологическое направление развития постулатов бухгалтерского учета

Одним из первых понятие «постулат» ввел в теорию бухгалтерского учета Уильям Эндрю Патон (William Andrew Paton) в работе «Теория бухгалтерского учета с особым акцентом на корпоративное предприятие» (*Accounting Theory, with Special Reference to the Corporate Enterprise*) [13]. В XX главе «Постулаты бухгалтерского учета» (Chapter XX – *The Postulates of Accounting*) У.Э. Патон, придерживаясь дедуктивного подхода к построению теории бухгалтерского учета, вводит понятие «постулат»: «...в основе специфических заключений бухгалтера в отношении текущей стоимости, затрат, доходов и т.д. лежат определенные фундаментальные предпосылки и постулаты, из которых лишь немногие, если таковые имеются, могут быть полностью доказаны» [13, с. 472].

Определяя влияние постулатов или предположений, заложенных в основу теории учета, на существующие процедуры и правила бухгалтерского учета У.Э. Патон отмечает: «...бухгалтер должен, однако, полностью осознавать свои допущения (*assumptions*), иначе он, скорее всего, забудет об ограничениях, присущих его доказательствам и выводам. Не только бухгалтерская практика чревата всевозможными серьезными техническими опасностями, но и вся структура счетов и общепризнанная система процедур основана на предположениях» [13, с. 499].

Взаимосвязь между постулатами, принципами и процедурами бухгалтерского учета по У.Э. Патону можно проследить на примере постулата непрерывности деятельности. Вводя постулат «Непрерывность деятельности» (*The Going Concern*), У.Э. Патон пишет: «...непрерывная деятельность, а не серьезно затрудненный или неплатежеспособный бизнес – это обычный случай. Соответственно, при разработке принципов и процедур бухгалтерского учета бухгалтер должен иметь это в виду» [13, с. 478–479]. Отсюда можно сделать вывод, что У.Э. Патон рассматривал постулаты как основу для разработки принципов и процедур бухгалтерского учета, в частности, постулат непрерывности деятельности.

⁵ См. Комментарий Леонарда Спейсека к монографии Мориса Муница «Основные постулаты бухгалтерского учета» [12, с. 56–57]. – *Прим. авт.*

В качестве постулатов бухгалтерского учета У.Э. Патон выделял следующие.

1. Постулат хозяйствующего субъекта (*The Business Entity*).

Бухгалтерский учет ведется с позиции хозяйствующего субъекта, являющегося самостоятельным субъектом деловых отношений. Бухгалтер в обязательном порядке разграничивает деятельность хозяйствующего субъекта и деятельность собственников этого хозяйствующего субъекта, а также деятельность других хозяйствующих субъектов. В существующей практике основанием для идентификации хозяйствующего субъекта является определение его юридических контуров. Как отмечает У.Э. Патон, «...начнем с того, что существование отдельного хозяйствующего субъекта – это то, что бухгалтер почти повсеместно предполагает (*assumes*)» [13, с. 472–478].

2. Постулат непрерывности деятельности (*The Going Concern*).

Применяемые в учете принципы, методы и бухгалтерские процедуры исходят из предположения, что хозяйствующий субъект будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем: «...бухгалтер не только предполагает существование хозяйствующего субъекта, но и, как следствие, считает само собой разумеющимся непрерывность деятельности этого субъекта, то есть он предполагает, что предпринимательская деятельность (*the business*), которой он занимается, является «непрерывно действующей» [13, с. 478–481]. Данный постулат имеет существенное влияние на порядок оценки и признания отдельных видов активов и обязательств хозяйствующего субъекта.

3. Постулат «Балансовое уравнение»⁶ (*The Balance-Sheet Equation*).

Данный технический постулат бухгалтерского учета устанавливает взаимосвязь между двумя фундаментальными классами учетных данных по У.Э. Патону – имуществом (*Properties*) и акциями⁷ (*Equities*) [13, с. 481–485]. У.Э. Патон отмечал «предположение, что итоговая стоимость имущества любого хозяйствующего субъекта равна итоговой стоимости акций» [13, с. 481]. Более подробно фундаментальное балансовое уравнение описано во втором параграфе «Фундаментальные классы» (*Fundamental Classes*) [13, с. 28–49] и третьем параграфе «Право собственности и обязательства» (*Proprietorship and Liabilities*) [13, с. 50–89].

⁶ В современных работах по теории и методологии бухгалтерского учета данный постулат У.Э. Патона именуется как «фундаментальное балансовое уравнение» или «бухгалтерское уравнение» и не имеет статуса постулата. См., например, параграф «Фундаментальное уравнение» (*The Basic Equation*) в работе Кеннет С. Мост (Kenneth S. Most) «Теория бухгалтерского учета» (*Accounting Theory*) [17, с. 31]; параграф «Уравнение бухгалтерского учета» (*The Accounting Equation*) работы Элизабет А. Минбиоле (Elizabeth A. Minbirole) «Принципы бухгалтерского учета I» (*Accounting Principles I*) и др. – *Прим. авт.*

⁷ Именно «акции», а не «акционерный капитал». – *Прим. авт.*

В России балансовое уравнение как постулат бухгалтерского учета использовал Я.В. Соколов. В работе «Основы теории бухгалтерского учета» [7] он определял двойную запись через фундаментальное балансовое уравнение, которое признается постулатом бухгалтерского учета: «...двойная запись есть квалификация факта хозяйственной жизни в системе учетных координат, выполняемая согласно заранее принятым постулатам» [7, с. 241].

4. Постулат «Финансовое состояние и бухгалтерский баланс» (*Financial Condition and the Balance Sheet*).

Данный постулат [13, с. 485–489] устанавливает, что финансовое состояние хозяйствующего субъекта определяется исключительно показателями бухгалтерского баланса: «...отчет об активах и пассивах в долларах и центах является полным представлением финансового состояния хозяйствующего субъекта на дату составления отчета» [13, с. 486]. Постулат «Финансовое состояние и бухгалтерский баланс» ограничивает финансовое состояние хозяйствующего субъекта стоимостным выражением его имущества, обязательств и капитала (стоимостью имущества и стоимостью акций в терминологии У.Э. Патона) на определенную дату. При этом такие показатели, как местоположение организации, доля рынка, клиентура, персонал, и многие другие характеристики организации, хотя и могут иметь ключевое значение при оценке финансового состояния хозяйствующего субъекта, не отражаются в бухгалтерском балансе, а следовательно, согласно существующей теории и методологии бухгалтерского учета не влияют на оценку его финансового состояния.

Кроме того, постулат «Финансовое состояние и бухгалтерский баланс» устанавливает стабильность денежной единицы: «...стоимость или достоверность (*significance*) денежной единицы остается неизменной» [13, с. 488].

5. Постулат «Цена и балансовая стоимость» (*Cost and Book Value*).

Во-первых, данный постулат [13, с. 489–493] предполагает, что цена сделки, совершенной между двумя рационально действующими и независимыми субъектами, дает фактическую стоимость для целей бухгалтерского учета: «...цена дает фактическую стоимость (*actual value*) для целей первичного отражения в финансовой отчетности» [13, с. 489].

Во-вторых, данный постулат также предполагает, что при калькуляции себестоимости стоимость отпущенных материалов, работ и услуг полностью включается в себестоимость готовой продукции (товаров, работ, услуг).

6. Постулат «Начисленный расход и доход» (*Cost Accrual and Income*).

Согласно данному постулату [13, с. 493–496] расходы в бухгалтерском учете появляются равномерно в течение отчетного периода, а доходы возникают на дату реализации: «...расходы накапливаются, а чистый доход (*net revenue*) или прибыль появляются внезапно, в полном объеме, в каком-то конкретном случае, обычно в связи с продажей» [13, с. 493].

7. Постулат «Последовательности» (*Sequences*).

Данный постулат [13, с. 497–499] предполагает наличие заранее заданной очередности или последовательности при признании однородных фактов. В качестве примера одной из подобных последовательностей У.Э. Патон приводит метод ФИФО, отмечая, что в теории и методологии бухгалтерского учета подобные последовательности применяются повсеместно.

В совместной работе У.Э. Патона и А.Ч. Литтлтона «Введение в корпоративные стандарты бухгалтерского учета» (*An Introduction to Corporate Accounting Standards: Monograph No. 3*), вместо понятия «постулаты», авторы используют такие понятия как «концепция» (*concept*) и «допущение» (*assumption*) [14]. Причем, понятия концепции и допущения используются как синонимы.

Во введении ко второй главе «Концепции» У.Э. Патон и А.Ч. Литтлтон пишут: «...чтобы быть актуальным, стандарт должен быть четко связан с основными целями бухгалтерского учета; чтобы быть хорошо обоснованным, стандарт должен быть признан основанным на известных и принятых допущениях (*assumptions*)» [14, с. 7]. И далее: «...основные концепции или допущения, кратко изложенные здесь, представляют собой подходящую основу для последующего обсуждения стандартов бухгалтерского учета» [14, с. 8].

Как отмечают многие авторы, понятие «концепция» настолько многозначно, что его точное определение невозможно. В общеэкономическом значении концепция определяется как «...комплекс взглядов на что-либо, логически связанных между собой и представляющих некую целостную картину явлений» [18, с. 327]. В конечном итоге, концепция определяется целью и способами ее достижения.

Как уже отмечалось, теоретические концепции бухгалтерского учета наравне с постулатами бухгалтерского учета для построения теории бухгалтерского учета использовал А. Риахи-Белкауи [1].

А. Риахи-Белкауи дает следующее определение постулатам бухгалтерского учета: «Постулаты бухгалтерского учета представляют собой самоочевидные утверждения или аксиомы, общепринятые в силу их соответствия целям финансовой отчетности, которые описывают экономическую, политико-

социологическую и правовую среду, в которой должен функционировать бухгалтерский учет (курсив – автора)» [1, с. 163].

Под теоретическими концепциями бухгалтерского учета А. Риахи-Белкауи понимает следующее: «Теоретические концепции бухгалтерского учета также являются самоочевидными утверждениями или аксиомами, также общепринятыми в силу их соответствия целям финансовой отчетности, которые отражают природу субъектов бухгалтерского учета, действующих в условиях свободной экономики, характеризующейся частной собственностью (курсив – автора)» [1, с. 163].

Как видно из приведенных определений, и постулаты, и теоретические концепции являются «самоочевидными утверждениями или аксиомами», но постулаты содержат допущения (или аксиомы), касающиеся внешней среды экономического субъекта, а теоретические концепции – допущения (или аксиомы), касающиеся внутренней природы экономического субъекта.

А. Риахи-Белкауи выделяет такие бухгалтерские постулаты, как:

- «Постулат имущественной обособленности» (*The Entity Postulate*) [1, с. 163–164];
- «Постулат непрерывности деятельности» (*The Going-Concern Postulate*) [1, с. 164–165];
- «Постулат единицы измерения» (*The Unit-of-Measure Postulate*) [1, с. 165–166];
- «Постулат отчетного периода» (*The Accounting-Period Postulate*) [1, с. 166].

В качестве теоретических концепций бухгалтерского учета автор выделяет:

- «Теорию собственности» (*The Proprietary Theory*) [1, с. 167];
- «Теорию юридической обособленности организации» (*The Entity Theory*) [1, с. 168];
- «Теорию источника (фонда)» (*The Fund Theory*) [1, с. 168–169].

В работе У.Э. Патона и А.Ч. Литтлтона выделено семь концепций [14].

1. Концепция хозяйствующего субъекта (*The Business Entity*) [14, с. 8–9].
2. Концепция непрерывности деятельности (*Continuity of Activity*) [14, с. 9–11].

3. *Концепция оцениваемого возмещения (Measured Consideration)* [14, с. 11–13]. Как отмечают У.Э. Патон и А.Ч. Литтлтон, термин «оцениваемое возмещение» более применим, чем термин «стоимость», при определении предмета бухгалтерского учета: «...основным предметом учета является измеряемое возмещение, вызванное обменными операциями, особенно теми, которые связаны с приобретенными услугами (цена, расход) и оказанными услугами (выручка, доход)» [14, с. 11–12]. И далее: «Термин «оцениваемое возмещение» более подходит, чем слово «стоимость», для обозначения типа информации, которая составляет предмет учета» [14, с. 12].

4. *Концепция переноса стоимости (Cost Attach)* [14, с. 13–14]. Сущность данной концепции состоит в том, что посредством бухгалтерского учета происходит перенос стоимости сырья, материалов, услуг, основных средств, затрат на оплату труда, прочих затрат на вновь создаваемую продукцию (работы, услуги): «...базовая концепция бухгалтерского учета состоит в том, что затраты (*costs*) могут быть объединены в новые группы, имеющие реальное значение» [14, с. 13].

5. *Концепция «Усилия и достижения» (Effort and Accomplishment)* [14, с. 14–18]. В данной концепции сопоставляются возникшие затраты с полученными доходами. В современной теории бухгалтерского учета концепция «Усилия и достижения» известна под названием «Метод начисления»: «...бухгалтерский учет сопоставляет не выплаты и поступления, а усилия и достижения, приобретенные и оказанные услуги, совокупные цены приобретения и совокупные цены реализации. Все они охватываются терминами «себестоимость и выручка» (*costs and revenues*) и «учет по методу начисления (*accrual accounting*)» [14, с. 16].

6. *Концепция верификации объективными доказательствами (Verifiable, Objective Evidence)* [14, с. 18–21]. Данная концепция предполагает верификацию данных бухгалтерского учета с помощью объективных доказательств: «...верификация объективными доказательствами стала важным элементом бухгалтерского учета и необходимым дополнением к надлежащему выполнению функции бухгалтерского учета по предоставлению надежной информации» [14, с. 18].

7. *Допущения (Assumptions)*⁸ [14, с. 21–23]. Описывая допущения, сделанные в рамках теории бухгалтерского учета, У.Э. Патон и А.Ч. Литтлтон отмечают их самоочевидность или аксиоматичность: «...фундаментальные концепции или положения (*propositions*) бухгалтерского учета, как и в других областях, сами по себе в значительной степени являются допущениями или основаны на допущениях, которые не подлежат убедительной демонстрации или доказательству» [14, с. 21]. В качестве таких допущений, в дополнение к уже введенным концепциям

⁸ В данном случае можно говорить о «Прочих допущениях».

(допущениям), авторы отмечают: конвенциональное соглашение «отчетного периода», допущение о рациональном ведении бизнеса (*an assumption of rational business conduct*) [14, с. 22], допущение стабильности денежной единицы (*a stable measuring unit*) [14, с. 23] и признание в качестве основной цели коммерческой организации – получение прибыли.

Джордж О. Мэй (George O. May) в третьей главе «Принципы и постулаты бухгалтерского учета» (*Accounting Principles and Postulates*) работы «Бухгалтерский учет. Обобщение опыта» (*Financial Accounting: A Distillation of Experience*) [19] вводит два постулата: постулат устойчивой денежной единицы (*the postulate of stability in the monetary unit*) [19, с. 46–49] и постулат непрерывности деятельности (*the postulate of continuity*) [19, с. 49–50].

В 1952 г. был опубликован Отчет исследовательской группы по доходам от бизнеса «Изменение концепции дохода от бизнеса» (*Changing Concepts of Business Income Report of Study Group on Business Income*) [20], в котором для целей определения дохода от хозяйственной деятельности организации вводились три постулата:

- денежный постулат (*monetary postulate*);
- постулат постоянства (*postulate of permanence*);
- постулат реализации (*realization postulate*).

Денежный постулат: «Колебания стоимости денежной единицы, которая является бухгалтерским символом (*the accounting symbol*), можно игнорировать» [20, с. 20].

Постулат постоянства: «При отсутствии фактических доказательств обратного предполагаемый срок деятельности предприятия (*life of the enterprise*) может считаться неопределенно долгим» [20, с. 20]. Данный постулат также именуется как постулат непрерывности деятельности.

Постулат реализации: «Весь доход от продажи возникает в тот момент, когда считается, что реализация состоялась» [20, с. 20].

Р.Дж. Чамберс в статьях «Проект теории бухгалтерского учета» (*Blueprint for a Theory of Accounting*)⁹ [21] и «Детали к проекту» (*Detail for a Blueprint*)¹⁰ [22] предлагает следующие четыре постулата бухгалтерского учета.

⁹ Данная статья также была опубликована в журнале *Accounting Research* (London) [23].
– Прим. авт.

¹⁰ См. также статью А.Ч. Литтлтона «Выбор между альтернативами» (*Choice Among Alternatives*) [24], в которой критикуются четыре постулата Р.Дж. Чамберса. – Прим. авт.

- «(a) Определенные организованные виды деятельности осуществляются организациями (*entities*), которые существуют по воле или при содействии сторон, предоставляющих взносы.
- (b) Управление этими организациями (*entities*) осуществляется рационально, то есть в целях эффективного удовлетворения потребностей участвующих сторон.
- (c) Отчетность в денежном выражении об операциях и взаимоотношениях предприятия является одним из средств содействия рациональному управлению.
- (d) Формирование (*derivation*) отчетности является функцией обслуживания» [22, с. 209].

Первый постулат сводится к определению субъекта хозяйствования, деятельность которого отражается посредством ведения бухгалтерского учета (постулат хозяйствующего субъекта).

Второй постулат – постулат рациональности. Данный постулат применим как к экономике в целом, так и к бухгалтерскому учету в частности.

Третий постулат – постулат денежной оценки.

В *четвертом постулате* утверждается обслуживающая функция финансовой отчетности организации. Финансовая отчетность призвана удовлетворить информационные потребности различных групп пользователей и в этом состоит ее обслуживающая функция.

Постулаты методологического направления ориентированы на установление максимально обобщенных и непротиворечивых утверждений, которые выступают основой для построения дедуктивной теории бухгалтерского учета. Постулаты данного направления ориентированы на методологические аспекты учета, такие как идентификация субъекта ведения учета, постулирование денежной оценки как основы ведения учета, ограничение отчетного периода и т.д.

Другим направлением развития постулатов бухгалтерского учета было этическое направление.

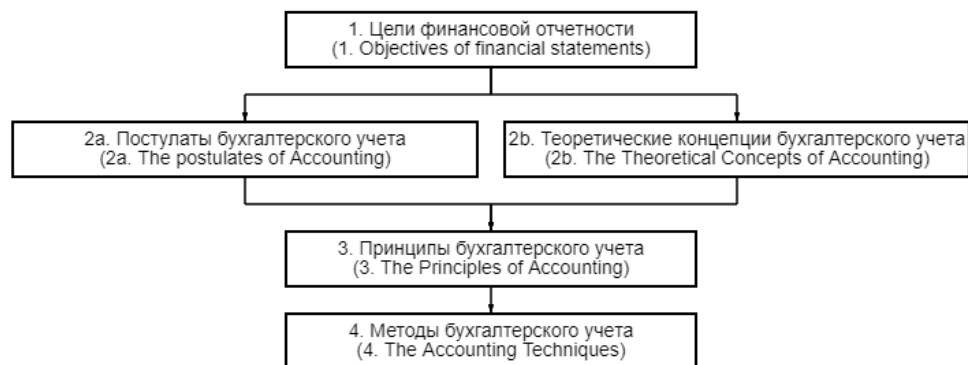
(Продолжение следует)

Таблица 1**Предпосылки возникновения двойной бухгалтерии и постулаты «Окружающая среда»****Table 1****Prerequisites for the emergence of double-entry bookkeeping and the postulates of the *Environment of Accounting***

Постулаты группы А «Окружающая среда» М. Муница	Предпосылки возникновения двойной бухгалтерии по Р. де Руверу	Предпосылки возникновения двойной бухгалтерии по А.Ч. Литтлтоу
А-1. Количественная оценка	1) Компания (товарищество)	I. Факты
А-2. Обмен	2) Кредит	1) Частная собственность
А-3. Организации	3) Посредничество	2) Капитал
А-4. Временной (отчетный) период		3) Торговля
А-5. Единица измерения		4) Кредит
		II. Язык
		1) Письменность
		2) Деньги
		3) Арифметика

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1**Структура теории бухгалтерского учета по А. Риахи-Белкауи****Figure 1****The structure of the theory of accounting according to A. Riahi-Belkaoui**

Источник: [1, с. 163]

Source: [1, p. 163]

Список литературы

1. *Riahi-Belkaoui A.* Accounting Theory. United Kingdom, Business Press, 2000, 516 p.
2. *Mautz R.K., Sharaf H.A.* The Philosophy of Auditing. Sarasota, Fla., American Accounting Association, 1961, 299 p.
3. *Lee T.A.* Corporate Audit Theory. London; New York, Chapman & Hall, 1993, 206 p.
4. *Robertson J.C.* Auditing. Homewood, Irwin, 1993, 1123 p.
5. *Робертсон Дж.* Аудит. М.: КPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с.
6. *Соколов Я.В.* Десять постулатов аудита // Бухгалтерский учет. 1993. № 11. С. 36–38.
7. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета: монография. М.: Финансы и статистика, 2005. 496 с.
8. *Кондаков Н.И.* Логический словарь. М.: Наука, 1971. 656 с.
9. *Hutchison T.W.* The Significance and Basic Postulates of Economic Theory. New York, A.M. Kelley, 1965, 191 p.
10. American Institute of Certified Public Accountants. Accounting Principles Board; American Institute of Certified Public Accountants. Committee on Accounting Procedure, "Accounting Research and Terminology Bulletins; Accounting Terminology Bulletins; Accounting Research Bulletins". AICPA Committees. 79. New York, 1961, 258 p.
URL: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/79
11. *Chambers R.J.* Why Bother with Postulates? *Journal of Accounting Research*, 1963, vol. 1, iss. 1, pp. 3–15. URL: <https://doi.org/10.2307/2489840>
12. *Moonitz M.* The Basic Postulates of Accounting. New York, American Institute of CPAs, 1961, 61 p.
13. *Paton W.A.* Accounting Theory, with Special Reference to the Corporate Enterprise. New York, Ronald Press Co., 1922, 508 p.

14. *Paton W.A., Littleton A.C.* An Introduction to Corporate Accounting Standards: Monograph No. 3. Sarasota, American Accounting Association, 1940, 156 p.
15. *Scott D.R.* The Basis for Accounting Principles. *The Accounting Review*, 1941, December, no. 4, pp. 341–349.
URL: <https://www.jstor.org/stable/240133>
16. *Givens H.R.* Basic Accounting Postulates. *The Accounting Review*, 1966, July, vol. 41, no. 3, pp. 458–463.
17. *Most K.S.* Accounting Theory. Columbus, Ohio, Grid, 1977, 385 p.
18. *Баликоев В.З.* Экономические исследования: история, теория, методология: монография. Новосибирск: НГУЭУ, 2018. 372 с.
19. *May G.O.* Financial Accounting: A Distillation of Experience. New York, The Macmillan Company, 1943, 274 p.
20. *Brundage P.F.* Changing Concepts of Business Income Report of Study Group on Business Income. New York, The MacMillan Company, 1952, 160 p.
21. *Chambers R.J.* Blueprint for a Theory of Accounting. *The Australian Accountant*, 1955, September, no. XXV, pp. 379–386.
22. *Chambers R.J.* Detail for a Blueprint. *The Accounting Review*, 1957, October, vol. 32, no. 2, pp. 206–215.
23. *Chambers R.J.* Blueprint for a Theory of Accounting. *Accounting Research*, 1955, January, no. 6, pp. 17–25.
24. *Littleton A.C.* Choice Among Alternatives. *The Accounting Review*, 1956, July, no. 3, pp. 363–370.
25. *Popoff B.* Postulates, Principles and Rules. *Accounting and Business Research*, 1972, Summer, no. 7, pp. 182–193.
26. *Mautz R.K.* The Place of Postulates in Accounting. *The Journal of Accountancy*, 1965, January, no. 1, pp. 46–49.
27. *Sprouse R.T., Moonitz M.* Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. New York, American Institute of CPAs, 1962, 87 p.
28. *Littleton A.C.* Accounting Evolution to 1900. New York, Russel & Russel, 1966, 374 p.

29. *Roover R. de.* The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account Books of Medieval Merchants. In: A.C. Littleton, B.S. Yamey, *Studies in the History of Accounting*. London, 1956, 392 p.
30. *Рувер Р. де.* Как возникла двойная бухгалтерия. М.: Госфиниздат, 1958. 68 с.
31. *Littleton A.C.* Book Review: Maurice Moonitz, The Basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study No. 1. *The Accounting Review*, 1962, July, no. 3, pp. 603–605.
32. *Metcalf R.W.* The “Basic Postulates” in Perspective. *The Accounting Review*, 1964, January, no. 1, pp. 16–21.
33. *Gordon M.J.* Postulates, Principles and Research in Accounting. *The Accounting Review*, 1964, April, vol. 39, no. 2, pp. 251–263.
34. *Lambert S.J. III.* Basic Assumptions in Accounting Theory Construction. *The Journal of Accountancy*, 1974, February, no. 2, pp. 41–48.

Информация о конфликте интересов

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

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Theory of Accounting

THE BASIC POSTULATES OF ACCOUNTING. PART 1

Sergei V. KOLCHUGIN

Siberian University of Consumer Cooperation,
Novosibirsk, Russian Federation
s.kolchugin@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>

Article history:

Article No. 338/2023
Received 24 July 2023
Received in revised
form 17 August 2023
Accepted 28 Sept 2023
Available online
16 October 2023

JEL classification:
B15, M41

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

Abstract

Subject. This article examines the basic postulates of accounting as the basis of deductive theory. It analyses two main directions in the development of accounting postulates, namely the methodological and ethical ones, and examines the types of postulates and their impact on the accounting theory and methodology.

Objectives. The article aims to study the postulates of accounting as a basic structural element of deductive theory, identify the main approaches to establishing postulates, and reveal the influence of accounting postulates on the theory and methodology of modern accounting.

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

Results. The article shows that postulates, along with concepts, are the basis of modern accounting theory and methodology. Postulates contain assumptions about the external environment of an economic entity, while theoretical concepts contain assumptions about the internal nature of an economic entity. The article identifies two main directions in the development of postulates in world practice, i.e. methodological and ethical directions.

Relevance. 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 Basic Postulates of Accounting. Part 1. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 10, pp. 1103–1121.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.10.1103>

References

1. Riahi-Belkaoui A. *Accounting Theory*. United Kingdom, Business Press, 2000, 516 p.
2. Mautz R.K., Sharaf H.A. *The Philosophy of Auditing*. Sarasota, Fla., American Accounting Association, 1961, 299 p.

3. Lee T.A. *Corporate Audit Theory*. London; New York, Chapman & Hall, 1993, 206 p.
4. Robertson J.C. *Auditing*. Homewood, Irwin, 1993, 1123 p.
5. Robertson J. *Audit* [Auditing]. Moscow, KPMG, Auditorskaya firma Kontakt Publ., 1993, 496 p.
6. Sokolov Ya.V. [Ten postulates of auditing]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1993, no. 11, pp. 36–38. (In Russ.)
7. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta: monografiya* [The basics of the accounting theory: a monograph]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2005, 496 p.
8. Kondakov N.I. *Logicheskii slovar'* [Logic Dictionary]. Moscow, Nauka Publ., 1971, 656 p.
9. Hutchison T.W. *The Significance and Basic Postulates of Economic Theory*. New York, A.M. Kelley, 1965, 191 p.
10. American Institute of Certified Public Accountants. *Accounting Principles Board; American Institute of Certified Public Accountants. Committee on Accounting Procedure, "Accounting Research and Terminology Bulletins; Accounting Terminology Bulletins; Accounting Research Bulletins"*. AICPA Committees. 79. New York, 1961, 258 p.
URL: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/79
11. Chambers R.J. Why Bother with Postulates? *Journal of Accounting Research*, 1963, vol. 1, iss. 1, pp. 3–15. URL: <https://doi.org/10.2307/2489840>
12. Moonitz M. *The Basic Postulates of Accounting*. New York, American Institute of CPAs, 1961, 61 p.
13. Paton W.A. *Accounting Theory, with Special Reference to the Corporate Enterprise*. New York, Ronald Press Co., 1922, 508 p.
14. Paton W.A., Littleton A.C. *An Introduction to Corporate Accounting Standards: Monograph No. 3*. Sarasota, American Accounting Association, 1940, 156 p.
15. Scott D.R. The Basis for Accounting Principles. *The Accounting Review*, 1941, December, no. 4, pp. 341–349.
URL: <https://www.jstor.org/stable/240133>

16. Givens H.R. Basic Accounting Postulates. *The Accounting Review*, 1966, July, vol. 41, no. 3, pp. 458–463.
17. Most K.S. *Accounting Theory*. Columbus, Ohio, Grid, 1977, 385 p.
18. Balikoev V.Z. *Ekonomicheskie issledovaniya: istoriya, teoriya, metodologiya: monografiya* [Economic Research: History, Theory, Methodology: a monograph]. Novosibirsk, NSUEM Publ., 2018, 372 p.
19. May G.O. *Financial Accounting: A Distillation of Experience*. New York, The Macmillan Company, 1943, 274 p.
20. Brundage P.F. *Changing Concepts of Business Income Report of Study Group on Business Income*. New York, The MacMillan Company, 1952, 160 p.
21. Chambers R.J. Blueprint for a Theory of Accounting. *The Australian Accountant*, 1955, September, no. XXV, pp. 379–386.
22. Chambers R.J. Detail for a Blueprint. *The Accounting Review*, 1957, October, vol. 32, no. 2, pp. 206–215.
23. Chambers R.J. Blueprint for a Theory of Accounting. *Accounting Research*, 1955, January, no. 6, pp. 17–25.
24. Littleton A.C. Choice Among Alternatives. *The Accounting Review*, 1956, July, no. 3, pp. 363–370.
25. Popoff B. Postulates, Principles and Rules. *Accounting and Business Research*, 1972, Summer, no. 7, pp. 182–193.
26. Mautz R.K. The Place of Postulates in Accounting. *The Journal of Accountancy*, 1965, January, no. 1, pp. 46–49.
27. Sprouse R.T., Moonitz M. *Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*. New York, American Institute of CPAs, 1962, 87 p.
28. Littleton A.C. *Accounting Evolution to 1900*. New York, Russel & Russel, 1966, 374 p.
29. Roover R. de. The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account Books of Medieval Merchants. In: A.C. Littleton, B.S. Yamey, *Studies in the History of Accounting*. London, 1956, 392 p.

30. 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.
31. Littleton A.C. Book Review: Maurice Moonitz, The Basic Postulates of Accounting, Accounting Research Study No. 1. *The Accounting Review*, 1962, July, no. 3, pp. 603–605.
32. Metcalf R.W. The “Basic Postulates” in Perspective. *The Accounting Review*, 1964, January, no. 1, pp. 16–21.
33. Gordon M.J. Postulates, Principles and Research in Accounting. *The Accounting Review*, 1964, April, vol. 39, no. 2, pp. 251–263.
34. Lambert S.J. III. Basic Assumptions in Accounting Theory Construction. *The Journal of Accountancy*, 1974, February, no. 2, pp. 41–48.

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.