

## БАЗОВЫЕ ПОСТУЛАТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ЧАСТЬ II

**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  
16.11.2023

**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 II // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 11. – С. 1200 – 1225.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.11.1200>

---

### **Этическое направление развития постулатов бухгалтерского учета**

Одним из первых представителей этического направления развития постулатов бухгалтерского учета был Д.Р. Скотт. В своей статье «Основы принципов бухгалтерского учета» (*The Basis for Accounting Principles*) [15] Д.Р. Скотт выделяет такие этические основы принципов, как:

- принцип<sup>1</sup> справедливости (*Principle of Justice*);
- принцип истинности (*Principle of Truth*);
- принцип честности (*Principle of Fairness*);
- принцип адаптации (*Principle of Adaptation*);
- принцип последовательности (*Principle of Consistency*).

*Принцип справедливости* в бухгалтерском учете признается наиболее важным и формулируется следующим образом: «Процедуры, правила и методы бухгалтерского учета должны обеспечивать справедливое отношение ко всем интересам, фактически и потенциально вовлеченным в финансовые ситуации, охватываемые счетами» [15, с. 342].

*Принцип истинности* имеет следующее содержание: «Бухгалтерский учет и итоговые отчеты, составленные на его основе, должны представлять достоверное и точное изложение информации, которую они призваны отражать и представлять. Учетные записи не должны быть средством введения в заблуждение» [15, с. 342–343].

Формулировка *принципа честности* близка к формулировке принципа справедливости: «Правила, процедуры и методы бухгалтерского учета должны быть честными, непредвзятыми и беспристрастными. Они не должны служить особым интересам» [15, с. 343].

Принципы справедливости, истинности и честности являются основополагающими этическими принципами бухгалтерского учета по Д.Р. Скотту, к которым автор добавляет еще два – принцип адаптации и принцип последовательности.

---

<sup>1</sup> В ранних работах по теории бухгалтерского учета существует терминологическая путаница, связанная с отсутствием устоявшихся терминов, таких как: постулат, принцип, концепция, доктрина, конвенциональное соглашение, метод, правило, техника, стандарт и т.д. В данном случае Д.Р. Скотт такие понятия как «основы бухгалтерских принципов» и «принципы» применяет как синонимы. – *Прим. авт.*

Зависимость теории и методологии бухгалтерского учета от внешних социально-экономических условий отражается в *принципе адаптации*: «Правила, процедуры и методы бухгалтерского учета должны постоянно пересматриваться с учетом меняющихся экономических отношений, с тем чтобы они могли продолжать воплощать принципы справедливости, честности и истины» [15, с. 343].

И наконец, *принцип последовательности*: «Правила, процедуры и методы бухгалтерского учета должны применяться последовательно. Они никогда не должны произвольно изменяться для удовлетворения временных целей управления. Когда изменения необходимы, они должны контролироваться принципами справедливости, честности и истинности» [15, с. 344].

Леонард Спейсек в Комментариях к работе Мориса Муница «Основные постулаты бухгалтерского учета» [12, с. 56–57] отмечает, что в основе принципов бухгалтерского учета должен лежать такой этический постулат как честность (*fairness*): «Мое собственное мнение заключается в том, что один основной постулат бухгалтерского учета, лежащий в основе принципов бухгалтерского учета, может быть сформулирован как постулат честности – честности по отношению ко всем сегментам делового сообщества (руководству, работникам, акционерам, кредиторам, клиентам и общественности), определяемый и измеряемый в свете экономической и политической среды и способов ведения бизнеса...» [12, с. 57].

Гораций Р. Гивенс выделяет такие этические постулаты, как:

- полезность (*Usefulness*) [16, с. 459–461];
- честность (*Fairness*) [16, с. 461];
- законность (*Legality*) [16, с. 461–462].

Постулат «полезность» формулируется следующим образом: «бухгалтерская информация должна быть полезной» [16, с. 459].

Постулат «честность» предполагает, что «...честность должна регулировать сбор и представление бухгалтерской информации» [16, с. 461].

И, наконец, постулат «законность» гласит, что «...при сборе и представлении бухгалтерской информации должны соблюдаться все применимые юридические требования» [16, с. 462].

В заключении статьи Гораций Р. Гивенс делает следующий вывод: «Считается, что эти три концепции (*concepts*) должны обязательно лежать в основе всей бухгалтерской деятельности и теории, и поэтому их можно квалифицировать как постулаты» [16, с. 463].

В основе современных Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО) лежат, по большей части, допущения этического характера. Концептуальные основы финансовой отчетности<sup>2</sup> по МСФО выделяют две качественные характеристики полезной финансовой информации: уместность (включающая существенность) и правдивое представление (правдивое представление предполагает полноту, нейтральность информации и отсутствие ошибок). Дополнительно вводятся качественные характеристики, повышающие полезность информации, к которым относятся: сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность учетной информации. В этом перечне обе качественные характеристики полезной финансовой информации можно отнести к этическим допущениям бухгалтерского учета.

Основным недостатком этического направления развития постулатов бухгалтерского учета является его субъективный и неverified характер. Кроме того, на основе этических постулатов нельзя построить полноценную дедуктивную теорию бухгалтерского учета.

В частности, субъективный характер этических постулатов отмечал М. Муниц: «В такой области, как бухгалтерский учет, эти концепции (*concepts*) и следствия из них не могут и не должны игнорироваться. Но с ними связан один серьезный недостаток. Такие термины, как справедливость (*justice*), истина (*truth*) и честность (*fairness*) обозначают субъективные понятия, которые сами по себе нуждаются в стандартах, чтобы их можно было применять» [12, с. 3–4]. И далее: «Однако они неудовлетворительны в качестве отправной точки для такого объективного исследования...» [12, с. 4].

На невозможность построения полноценной дедуктивной теории бухгалтерского учета, в основе которой лежат этические постулаты, принятые в качестве аксиом, указывал Горацій Р. Гивенс: «Постулаты часто определяются как самоочевидные утверждения (*self-evident statements*), взятые без доказательств. Такие постулаты можно найти у Евклида, где нет никаких доказательств для первоначальных утверждений; они просто заявлены и приняты для использования. Такой ситуации не может быть в бухгалтерском учете. Как искусство, бухгалтерский учет предполагает субъективные суждения, так что принятие основных постулатов как таковых невозможно» [16, с. 459].

---

<sup>2</sup> О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193532/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/)

## Базовые постулаты бухгалтерского учета Мориса Муница

В декабрьском номере журнала *Journal of Accountancy*<sup>3</sup> 1958 г. был опубликован «Отчет 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*)<sup>4</sup> <sup>5</sup>, который содержал принципиально новый подход к исследованию и изложению постулатов бухгалтерского учета.

Исследование в области бухгалтерского учета предлагалось проводить в разрезе четырех направлений.

1. Введение постулатов бухгалтерского учета.
2. Вывод принципов бухгалтерского учета.
3. Формулировка правил бухгалтерского учета.
4. Проведение исследовательской работы в области бухгалтерского учета.

В Отчете Комитета по исследовательской программе отмечается: «Общую проблему финансового учета следует представить как требующую внимания на четырех уровнях: *во-первых*, постулаты; *во-вторых*, принципы; *в-третьих*, правила или другие руководства по применению принципов в конкретных ситуациях; и *в-четвертых*, исследования»<sup>6</sup>. Новизна исследовательского подхода состояла во введении в структуру теории бухгалтерского учета постулатов как необходимого элемента. Впервые это было сделано на уровне профессиональной организации бухгалтеров и отмечена необходимость постулатов как основы для вывода принципов и принятия правил бухгалтерского учета.

В Отчете содержится общее понимание постулатов и их место в структуре теории: «Постулатов немного, и они являются основными допущениями (*the basic assumptions*), на которых покоятся принципы. Они неизбежно вытекают из экономической и политической среды, а также из образа мыслей и обычаев всех сегментов делового сообщества. Профессия, однако, должна четко сформулировать свое понимание и интерпретацию того, что

---

<sup>3</sup> Официальный печатный орган Американского института дипломированных бухгалтеров – национальной профессиональной организации сертифицированных бухгалтеров в США (The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)).

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> Комитет по исследовательской программе AICPA был создан в декабре 1957 г. в целях: «...рассмотрения нового подхода к средствам (*means*), с помощью которых следует проводить исследования в области бухгалтерского учета, обнародовать принципы бухгалтерского учета и обеспечить их соблюдение». – Там же. С. 62.

<sup>6</sup> Там же. С. 63.

они собой представляют, чтобы обеспечить значимую основу для формулирования принципов и разработки правил или других руководств по применению принципов в конкретных ситуациях»<sup>7</sup>.

Итак, постулаты бухгалтерского учета вытекают из существующей экономической и политической среды, в которой находится та или иная страна<sup>8</sup>. При этом постулаты учета не являются чем-то неизбежным и установленными «раз и навсегда». При изменении экономической и политической среды возможно изменение постулатов бухгалтерского учета: «Кроме того, Институт должен поощрять совместные исследования с другими представительными группами, чтобы определить, что его понимание и интерпретация постулатов являются действительными, и обеспечить свободную дискуссию (*forum*), которая будет пользоваться достаточным уважением, чтобы внести изменения в постулаты, когда какой-либо из них устареет»<sup>9</sup>.

Постулаты являются основой для вывода принципов бухгалтерского учета: «На основе постулатов должен быть сформулирован довольно широкий набор согласованных принципов бухгалтерского учета»<sup>10</sup>. В свою очередь, правила бухгалтерского учета должны формулироваться на основе постулатов и принципов учета, являющихся теоретическим базисом: «Принципы вместе с постулатами должны служить основой для решения детализированных проблем»<sup>11</sup>. И далее: «Таким образом, правила или другие руководства по применению принципов бухгалтерского учета в конкретных ситуациях должны быть разработаны в соответствии с ранее изложенными постулатами и принципами»<sup>12</sup>.

Таким образом, Специальным комитетом по исследовательской программе АICPA была принята дедуктивная структура теории бухгалтерского учета, содержащая постулаты как базовую основу теории, принципы, которые должны выводиться из принятых постулатов, и правила бухгалтерского учета, разрабатываемые на базе принятых постулатов и принципов учета. При этом дедуктивная теория бухгалтерского учета должна быть гибкой. Теоретический базис дедуктивной теории – постулаты и принципы

<sup>7</sup> Там же. С. 63.

<sup>8</sup> Попов Б. (Boris Poroff) по данному поводу замечает: «Например, бухгалтерский учет практикуется в разных странах с разными формами правления и разными взглядами на системы экономической и политической организации. По этой причине набор учетных постулатов и принципов, которые подходят для оценки практики бухгалтерского учета в экономике, по существу, со свободным предпринимательством, может быть в значительной степени неуместным в среде, где экономическая деятельность находится под контролем государства» [25, с. 185].

<sup>9</sup> The Report of the Special Committee on Research Program of the American Institute of Certified Public Accountants. *Journal of Accountancy*, 1958, December, no. 6, p. 63.

<sup>10</sup> Там же. С. 63.

<sup>11</sup> Там же. С. 63.

<sup>12</sup> Там же. С. 63.

подлежат пересмотру при изменении экономической и политической среды функционирования хозяйствующих субъектов.

Отдельно стоит обратить внимание на комментарий одного из членов Комитета по исследовательской программе АICPA Р.К. Маутца, принимавшего участие в разработке «Отчета Специального комитета по исследовательской программе Американского института дипломированных бухгалтеров». В статье «Место постулатов в бухгалтерском учете» (*The Place of Postulates in Accounting*) Р.К. Маутц освещает предысторию появления определения постулатов бухгалтерского учета в «Отчете Специального комитета по исследовательской программе АICPA»: «Как и почему Специальный комитет остановился на этом конкретном «определении» постулата бухгалтерского учета? На самом деле он вообще не собирался этого делать. Задача Комитета была другого рода – разработать исследовательскую программу, а не определять термины. Он не имел реального намерения определять постулаты и уделял очень мало внимания этим сентенциям (*sentences*). Я не могу припомнить ни одного конкретного обсуждения этого «определения» ни на одном из заседаний Комитета. Как следует из названия доклада Совету, Комитет был в первую очередь озабочен поиском механизма для продолжения исследовательской программы и установления результатов такой программы с определенной степенью полномочий» [26, с. 46]. И далее: «У Комитета было мало времени, чтобы посвятить его теоретическим вопросам, и я не могу припомнить ни одного существенного обсуждения природы постулатов или принципов. Если бы Комитет мог предвидеть степень путаницы, которую вызовут эти два предложения, я уверен, что этот отрывок был бы удален без голосования против. По сути, это было частью вводного материала, ведущего к обсуждению сути проблемы Комитета, процедуры проведения исследований и установления принципов. По крайней мере, на мой взгляд, весьма прискорбно, что были предприняты попытки «втиснуть» в эти предложения авторитетное определение постулатов бухгалтерского учета» [26, с. 46].

Тем не менее, определение постулатов, содержащееся в «Отчете Специального комитета по исследовательской программе АICPA», получило признание и широкое распространение. На основе данного Отчета АICPA были проведены исследования в области бухгалтерского учета и опубликованы: Бухгалтерское исследование № 1 «Основные постулаты бухгалтерского учета» (Accounting Research Study No. 01 – *The Basic Postulates of Accounting*) [12] и Бухгалтерское исследование № 3 «Предварительный набор общих принципов бухгалтерского учета для коммерческих предприятий» (Accounting Research Study No. 03 – *Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*) [27].

Бухгалтерское исследование № 1 «Основные постулаты бухгалтерского учета» Мориса Муница содержит описание проблемы определения постулатов и существующую проблему метода исследования. Отдельно рассматривается окружающая среда как основа для идентификации постулатов бухгалтерского учета и излагаются три группы постулатов бухгалтерского учета.

1. Постулаты бухгалтерского учета – «Окружающая среда» (*Accounting Postulates – The Environment*). Первая группа постулатов получила условное название – «Постулаты группы А».

2. Дополнительные утверждения – «Область бухгалтерского учета» (*Supplementary Propositions – The Field of Accounting*) или «Постулаты группы В».

3. Третий набор утверждений – «Императивы» (*A Third Set of Propositions – The Imperatives*) или «Постулаты группы С».

Первая группа постулатов бухгалтерского учета – «Окружающая среда» содержит пять постулатов.

- Постулат А-1. Количественная оценка (*Postulate A-1. Quantification*).
- Постулат А-2. Обмен (*Postulate A-2. Exchange*).
- Постулат А-3. Организации (*Postulate A-3. Entities*<sup>15</sup>).
- Постулат А-4. Временной (отчетный) период (*Postulate A-4. Time Period*).
- Постулат А-5. Единица измерения (*Postulate A-5. Unit of Measure*).

Согласно постулату «Количественная оценка»: «Количественные данные помогают (*helpful*) принимать рациональные экономические решения, то есть делать выбор среди альтернатив таким образом, чтобы действия были правильно соотнесены с последствиями» [12, с. 21]. С одной стороны, данный постулат закрепляет рациональность поведения экономических субъектов, а с другой стороны, – аксиоматизирует полезность количественных данных.

Второй постулат – постулат обмена гласит, что «...большая часть произведенных товаров и услуг распределяется посредством обмена и напрямую не потребляется производителями» [12, с. 22]. В данном случае постулируются социальные и экономические условия функционирования

---

<sup>15</sup> Термин *Entity* имеет ярко выраженную юридическую окраску и может быть переведен как «юридически самостоятельная организация» или «организация-субъект юридических правоотношений». – *Прим. авт.*

субъектов хозяйствования. Большая часть объектов бухгалтерского наблюдения возникает в результате обмена.

Третий постулат определяет субъект бухгалтерского учета – организацию: «Экономическая деятельность осуществляется через определенные единицы (*specific units*) или организации» [12, с. 22].

Четвертый постулат выделяет временной (отчетный) период, за который в бухгалтерском учете отражаются объекты бухгалтерского наблюдения: «Экономическая деятельность осуществляется в течение определенных периодов времени» [12, с. 22].

Пятый постулат устанавливает единицу измерения: «Деньги являются общим знаменателем, с помощью которого измеряется возможность обмена товаров и услуг, включая труд, природные ресурсы и капитал» [12, с. 22].

На основании введенных постулатов дается следующее определение бухгалтерского учета через установление его функций: «Функция бухгалтерского учета состоит в том, чтобы (1) оценивать (*to measure*) ресурсы, которыми владеют конкретные организации; (2) отражать требования (*claims*) по сравнению с получаемыми выгодами (*interests*) в этих организациях; (3) определять (*to measure*) изменения в этих ресурсах, требованиях и выгодах; (4) распределять (*to assign*) эти изменения по определенным временным периодам; и (5) выражать (*to express*) вышеизложенное в денежном выражении в качестве общего знаменателя» [12, с. 23].

Первая группа постулатов (группа А) устанавливает внешние по отношению к бухгалтерскому учету допущения, вне которых нет и не может быть бухгалтерского учета.

Вторая группа постулатов бухгалтерского учета – «Дополнительные утверждения – Область бухгалтерского учета» включает четыре постулата.

- Постулат В-1. Финансовая отчетность (Postulate В-1. *Financial Statements*).
- Постулат В-2. Рыночные цены (Postulate В-2. *Market Prices*).
- Постулат В-3. Организации (Postulate В-3. *Entities*).
- Постулат В-4. Осмотрительность (Postulate В-4. *Tentativeness*).

Согласно постулату «Финансовая отчетность»: «Результаты процесса бухгалтерского учета выражаются в наборе фундаментально связанных финансовых отчетов, которые согласуются друг с другом и основаны на одних и тех же исходных данных» [12, с. 36]. Данный постулат определяет

результат процесса ведения бухгалтерского учета, а именно, комплект взаимосвязанных форм финансовой отчетности.

Постулат «Рыночные цены» определяет виды денежных оценок, используемых в бухгалтерском учете. Основой денежной оценки признается рыночная цена: «Бухгалтерские данные основаны на ценах, сформированных в результате прошлых, настоящих или будущих обменов, которые фактически имели место или ожидаются» [12, с. 37].

Постулат «Организации» ограничивает контуры субъекта ведения бухгалтерского учета: «Результаты процесса бухгалтерского учета выражаются в терминах конкретных единиц или организаций» [12, с. 37].

Постулат «Осмотрительность» устанавливает общий подход к процессу ведения бухгалтерского учета: «Результаты операций за относительно короткие периоды времени являются ориентировочными всякий раз, когда требуется распределение между прошлым, настоящим и будущим периодами» [12, с. 37].

Вторая группа постулатов (группа В) содержит дополнительные утверждения, относящиеся к внутреннему процессу ведения бухгалтерского учета.

Третья группа постулатов бухгалтерского учета – «Императивы» включает в себя пять постулатов.

- Постулат С-1. Непрерывность (Postulate C-1. *Continuity*).
- Постулат С-2. Объективность (Postulate C-2. *Objectivity*).
- Постулат С-3. Последовательность (Postulate C-3. *Consistency*).
- Постулат С-4. Стабильная единица измерения (Postulate C-4. *Stable Unit*).
- Постулат С-5. Раскрытие (Postulate C-5. *Disclosure*).

Постулат непрерывности деятельности организации предполагает: «При отсутствии доказательств обратного следует рассматривать организацию как продолжающую свою деятельность в течение неопределенного времени» [12, с. 50]. Из данного постулата выводится следствие: «При наличии доказательств того, что срок службы организации ограничен, ее не следует рассматривать как продолжающую свою деятельность в течение неопределенного времени» [12, с. 50].

Постулат объективности устанавливает требование к учетной информации: «Изменения в активах и обязательствах и связанные с ними последствия (если таковые имеются) для доходов, расходов, нераспределенной прибыли

и т.п. не должны отражаться на счетах бухгалтерского учета ранее момента времени, когда они могут быть оценены объективно» [12, с. 50].

Постулат последовательности ориентирован на применяемые методы бухгалтерского учета: «Процедуры, используемые в бухгалтерском учете для данной организации, должны соответствовать оценке ее положения и ее деятельности и должны последовательно применяться от периода к периоду» [12, с. 50].

Постулат «Стабильная единица измерения» определяет требование к используемой в учете единице измерения: «Бухгалтерские отчеты должны основываться на стабильной единице измерения» [12, с. 50].

Постулат «Раскрытие» устанавливает требование к учетной информации, которая должна быть раскрыта в финансовой отчетности: «Бухгалтерские отчеты должны раскрывать то, что необходимо, для того, чтобы они не вводили в заблуждение» [12, с. 50].

Постулаты группы С вводят требования или императивы к отражаемой в бухгалтерском учете информации и применяемым методам бухгалтерского учета. Учетная информация должна быть объективной, отражаемой в стабильной денежной единице и иметь надлежащее раскрытие. Методы бухгалтерского учета должны применяться последовательно. При отражении учетной информации необходимо исходить из предположения о непрерывности деятельности организации.

Рассмотрим постулаты М. Муница более подробно.

Постулаты группы А определяют внешние условия существования системы диграфического бухгалтерского учета. До М. Муница при рассмотрении генезиса двойной бухгалтерии Р. де Рувер и А.Ч. Литтлтон выделяли предпосылки возникновения диграфической системы бухгалтерского учета. А.Ч. Литтлтон дает следующее определение предпосылкам двойной записи: «Предпосылки (или компоненты) двойной записи – те факторы, которые со временем настолько смешались (*interwoven*), что сделали двойную запись неизбежной...» [28, с. 12].

В качестве предпосылок возникновения двойной бухгалтерии Р. де Рувер выделял три фактора: компания (товарищество) (*partnership*), кредит (*credit*) и посредничество (*agency*). 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 Merchants*)<sup>14</sup>, опубликованной в сборнике «Исследования по теории бухгалтерского учета» (*Studies in the History of*

<sup>14</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» [30]. – *Прим. авт.*

*Accounting*)<sup>15</sup> под редакцией А.Ч. Литтлтона и Б. Ями, Р. де Рувер пишет: «Тремя факторами, которые в первые дни больше всего способствовали прогрессу бухгалтерского учета, были, без всякого сомнения, компания (*partnership*), кредит (*credit*) и посредничество (*agency*). Из этих трех фактор «компания» (*partnership*), возможно, является наиболее важным, поскольку он привел к признанию фирмы (*firm*) как юридического лица, отличного от владельцев»<sup>16</sup> [29, с. 115].

А.Ч. Литтлтон выделял семь предпосылок возникновения двойной бухгалтерии: «*Искусство письма*, поскольку бухгалтерский учет – это, прежде всего, запись; *Арифметика*, поскольку механический аспект бухгалтерии состоит из последовательности простых вычислений; *Частная собственность*, поскольку бухгалтерия занимается только регистрацией фактов о собственности и правах собственности; *Деньги* (то есть денежная экономика), поскольку бухгалтерский учет не нужен, за исключением случая, когда он сводит все сделки с собственностью или правами собственности к этому общему знаменателю; *Кредит* (то есть незавершенные операции), поскольку было бы мало стремления делать какие-либо записи, если бы все обмены совершались немедленно; *Торговля* (*Commerce*), поскольку простая местная торговля никогда не создала бы достаточного воздействия (*pressure*) (объема бизнеса), чтобы стимулировать людей координировать различные идеи в систему; *Капитал*, так как без капитала торговля была бы тривиальной, а кредит был бы немыслим» [28, с. 12].

Далее А.Ч. Литтлтон группирует предпосылки возникновения двойной бухгалтерии, выделяя «Факты» (*A Material*) или «то, что необходимо переработать» и «Язык» (*A Language*) как средство выражения фактов [28, с. 13].

В группу «Факты» автор относит следующее:

- 1) частную собственность (способность сменить владельца);
- 2) капитал (продуктивно используемое богатство);
- 3) торговлю (обмен товарами);
- 4) кредит (настоящее использование будущих товаров).

В группу «Язык» А.Ч. Литтлтон включает следующее:

<sup>15</sup> В русском переводе статьи Р. де Рувера сборник под редакцией А.Ч. Литтлтона и Б. Ями переведен как «Очерки по истории учета» (см. [30, с. 6]). – *Прим. авт.*

<sup>16</sup> В переводе 1958 г.: «В то время развитию счетоводства, бесспорно, способствовали три фактора: компания (товарищество), кредит и посредничество. Среди них роль компании является важнейшей. Распространение компаний привело к признанию понятия «фирма» как чего-то существенно обособленного от владельцев капитала» [30, с. 12–13]. – *Прим. авт.*

- 1) письменность (средство ведения постоянных записей);
- 2) деньги (средство обмена, «общий знаменатель»);
- 3) арифметику (средство вычисления).

Совокупность предпосылок при наличии благоприятной среды приводит к появлению методологии двойной записи: «Эти элементы, подпитываемые благоприятными экономическими и социальными обстоятельствами, производят: 3. Методологию (план систематического перевода фактов на язык)» [28, с. 13].

Несмотря на важность выделяемых предпосылок появления двойной бухгалтерии, А.Ч. Литтлтон отмечает: «Какими бы существенными они ни были, даже эти элементы не могли создать бухгалтерию, просто появляясь вместе исторически. Все они присутствовали в той или иной форме на протяжении всей эпохи древней истории, но ранним цивилизациям не удалось создать двойную запись, как этот термин понимается сейчас» [28, с. 13]. Только появление внешних условий, связанных с масштабами торговли, целями использования капитала и кредита, привели к появлению современного бухгалтерского учета: «И становится все более очевидным, что эти сопутствующие условия настолько изменили размеры и масштабы торговли, а также цели, для которых использовались капитал и кредит, что рассматриваемые элементы впервые смогли стать жизненно важными предпосылками бухгалтерского учета, тогда как раньше они были бесплодными. Теперь они непосредственно вели к развитию двойной записи» [28, с. 21]. При этом А.Ч. Литтлтон не конкретизирует те внешние условия, которые привели к появлению двойной бухгалтерии.

Постулаты группы А, рассматриваемые как внешние условия существования бухгалтерского учета, могут быть отождествлены с предпосылками появления двойной бухгалтерии, так как диграфическая система не может возникнуть при отсутствии надлежащих элементов внешней среды или постулатов «Окружающая среда».

Обобщим информацию по предпосылкам возникновения двойной записи Р. де Рувера и А.Ч. Литтлтона с постулатами группы А «Окружающая среда» М. Муница (*табл. 1*).

Можно заметить, что многие постулаты группы А М. Муница и предпосылки возникновения двойной бухгалтерии Р. де Рувера и А.Ч. Литтлтона частично или полностью совпадают. Постулат А-1 «Количественная оценка» частично может быть отождествлен с предпосылкой А.Ч. Литтлтона «Арифметика», Постулат А-2 «Обмен» совпадает с предпосылкой А.Ч. Литтлтона «Торговля», постулат А-3 «Организации» с предпосылкой Р. де Рувера «Компания (товарищество)»,

постулат А-5 «Единица измерения» с предпосылкой А.Ч. Литтлтона «Деньги».

Но в данном случае возникает два принципиальных момента.

*Первый.* Предпосылки возникновения двойной бухгалтерии Р. де Рувера отличаются от предпосылок А.Ч. Литтлтона, а постулаты группы А М. Муница полностью не совпадают с предпосылками ни Р. де Рувера, ни А.Ч. Литтлтона. При этом отдельные предпосылки кажутся очевидным необходимым условием существования диграфической бухгалтерии. Например, такие предпосылки как «Кредит», «Частная собственность», «Письменность». Но данные предпосылки не постулируются у М. Муница.

*Второй.* По аналогии с историческим анализом предпосылок возникновения двойной бухгалтерии, проведенным А.Ч. Литтлтоном, можно проанализировать постулаты группы А М. Муница и прийти к выводу, что все постулаты группы А существовали задолго до возникновения диграфической бухгалтерии, а следовательно, простое их наличие в какой-либо исторический период не приводит к появлению двойной бухгалтерии и ее теории.

Отсюда вытекает проблема полноты, непротиворечивости и независимости принятых постулатов группы А.

Вторая группа постулатов (группа постулатов В) регламентирует процесс ведения бухгалтерского учета и непосредственно связана с теорией и методологией бухгалтерского учета.

В группе В постулируется субъект процесса ведения бухгалтерского учета – организация (постулат В-3). Факты хозяйственной жизни, как предмет процесса ведения бухгалтерского учета, ограничиваются конкретным субъектом. Постулируется денежная оценка факта хозяйственной жизни, в качестве которой выступает рыночная цена (постулат В-3). Постулат осмотрительности (постулат В-4) устанавливает требования к признанию фактов хозяйственной жизни в течение отчетных периодов (постулат А-4). Заключительным этапом учетного процесса выступает финансовая отчетность (постулат В-1), в которой происходит итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни конкретной организации за определенный период, исходя из рыночных цен.

Данные четыре постулата определяют базовые условия процесса ведения бухгалтерского учета, а следовательно, теоретические и методологические основы диграфической системы. Постулаты группы В задают условия признания факта хозяйственной жизни как предмета бухгалтерского учета в теории и методологии.

Третья группа постулатов (группа постулатов С) содержит требования к отражаемой в бухгалтерском учете информации. Для полезности учетной информации необходимо исходить из непрерывности деятельности организации, объективности фактов хозяйственной жизни и делать надлежащие раскрытия. При этом применяемая единица измерения признается стабильной, что исключает применение дополнительных учетных процедур, нивелирующих влияние инфляции или дефляции, а выбранные методы учета применяются последовательно от периода к периоду.

Группа постулатов С закрепляет выбор одного из множества<sup>17</sup> альтернативных требований к отражению учетной информации. Постулаты группы С имеют одну или несколько альтернатив. Альтернативой постулату непрерывности деятельности является постулат ликвидации, альтернативой постулату объективности – постулат субъективности (например, субъективные оценки), альтернативой последовательности применения учетных методов является возможность применения разных методов в разные периоды времени без проведения корректировок, альтернативой постулату стабильной денежной единицы является инфляционная (или дефляционная) денежная единица, раскрытия информации в финансовой отчетности могут быть как не вводящие в заблуждение, так и вводящие в заблуждение (преднамеренно или непреднамеренно).

Если постулаты групп А и В – это жесткие требования, отказ от которых приводит к разрушению или существенной теоретико-методологической перестройке диграфической системы учета и ее теории, то постулаты группы С – более мягкие требования к учетной информации, существенно не влияющие на теоретико-методологические основы учетной системы.

Более того, в рамках учетной системы допускается отказ от постулатов группы С, для чего разрабатываются процедуры корректировки. Например, возможен отказ от постулата «Стабильная денежная единица» в период гиперинфляции. При этом в учетной системе разработаны процедуры корректировки учетной информации (учет по текущим ценам, учет по покупательной способности денежной единицы)<sup>18</sup>.

Возможен частичный отказ от постулатов группы С для отдельных групп объектов бухгалтерского наблюдения. Например, в МСФО долгосрочные активы организации, исходя из постулата непрерывности (постулат С-1), по

<sup>17</sup> Как минимум, одного из двух альтернативных требований. – *Прим. авт.*

<sup>18</sup> О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н: МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193532/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/)

общему правилу должны оцениваться по фактической стоимости, а не по стоимости возможной продажи. Но при классификации отдельных долгосрочных объектов в качестве объектов, предназначенных для продажи, их оценка должна быть изменена. Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, должны быть отражены по наименьшей из балансовой и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу<sup>19</sup>.

Таким образом, постулаты группы С имеют конвенциональную природу. А.Ч. Литтлтон в своей рецензии на Бухгалтерское исследование № 1 «Основные постулаты бухгалтерского учета» отмечает: «Поскольку научное исследование – это не детективная история, поэтому может быть допустимо сначала взглянуть на последнюю из этих четырех глав. Во всех предложениях под заголовком «Императивы» используется глагол «следует» и, как утверждается, постулаты имеют дело с вещами «такими, какими они должны быть», то есть как относящиеся к «целям, задачам, стандартам». Напротив, постулаты, изложенные в других главах, «изложены в виде простых деклараций ... создающих впечатление, что все обстоит именно так» [31, с. 602–603].

Критика базовых постулатов М. Муница была сосредоточена на двух направлениях.

*Во-первых*, справедливо подчеркивалось, что принятая система постулатов описывает существующую теорию и практику учета и не предполагает динамики развития. А.Ч. Литтлтон отмечал: «Девять из четырнадцати постулатов касаются «того, как обстоят дела» в бухгалтерском учете. Достаточно ли взаимосвязаны несколько деклараций, чтобы сформировать заметную идеологическую модель (*a discernible ideological pattern*)? Являются ли они взаимосвязанными только потому, что они обобщены на основе знаний о бухгалтерском учете как таковом?» [31, с. 604].

Ричард У. Меткалф (Richard W. Metcalf) в статье «Основные постулаты» в перспективе» подчеркивает: «Таким образом, представляется, что эти постулаты были разработаны для описания существующей практики или идеалов бухгалтерского учета, а не для формирования основы для построения продолжающейся теории бухгалтерского учета (*a continuing theory for accounting*)» [32, с. 20].

С одной стороны, данная критика вполне обоснована, так как дедуктивная теория вообще и дедуктивная теория бухгалтерского учета в частности не может ограничиваться простым описанием существующего теоретического знания или практического опыта, но она должна содержать в себе эвристический момент. С другой стороны, можно признать вполне

<sup>19</sup> Там же: МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193532/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193532/)

оправданным такое описание в качестве отправной точки в построении полноценной дедуктивной теории учета.

*Во-вторых*, отмечается проблема вывода принципов учета из принятой системы постулатов. В данном случае возникает проблема, какими средствами можно вывести систему принципов бухгалтерского учета из принятой системы постулатов при соблюдении требований полноты, непротиворечивости и независимости выведенных принципов. Отличительной чертой любой дедуктивной теории является возможность вывода утверждений из аксиоматического базиса теории посредством использования дедуктивного рассуждения. При этом модель такого дедуктивного рассуждения изначально закладывается в дедуктивную теорию. Принимая систему постулатов бухгалтерского учета и создавая дедуктивную теорию учета, М. Муниц не заложил возможности вывода принципов из постулатов. Так, в Бухгалтерском исследовании № 1 «Основные постулаты бухгалтерского учета» [12] не показано, какими средствами можно выводить принципы из принятой системы постулатов и как проверять полученные принципы на предмет их полноты, непротиворечивости и независимости.

Данный недостаток отмечал Майрон Дж. Гордон (Myron J. Gordon): «Однако момент, на который мы хотим обратить внимание здесь, – это тот факт, что невозможно вывести принципы бухгалтерского учета из этих постулатов в том смысле, в котором теоремы выводятся из аксиом. Постулаты вступают в действие только после того, как принципы были независимо установлены тем или иным способом. Учитывая два или более противоречащих друг другу принципа, постулаты использовались в качестве критериев для выбора между ними» [33, с. 254].

Сэмюэл Джозеф Ламберт III (Samuel Joseph Lambert III), пытаясь установить взаимосвязь между постулатами учета, изложенными в Бухгалтерском исследовании № 1 «Основные постулаты бухгалтерского учета» (Accounting Research Study No. 01 – *The Basic Postulates of Accounting*, сокращенно ARS No. 1) [12], и Бухгалтерским исследованием № 3 «Предварительный набор общих принципов бухгалтерского учета для коммерческих предприятий» (Accounting Research Study No. 03 – *Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*, сокращенно ARS No. 3) [27], отмечает: «В основе общих принципов ARS No. 3 лежат допущения (*the assumptions*) ARS No. 1. Если допущения ARS No. 1 являются допущениями бухгалтерского учета, то так и должно быть. Но... допущений М. Муница в ARS No. 1 недостаточно, чтобы вывести хотя бы некоторые из принципов, изложенных в ARS No. 3» [34, с. 47].

## **Заключение**

В англосаксонской школе бухгалтерского учета принята следующая структура теории. Исходя из заданных целей, принимаются постулаты и концепции бухгалтерского учета, которые выступают основой для вывода принципов и установления методов.

Постулаты бухгалтерского учета являются базовой теоретической основой дедуктивной теории, отражающей внешние условия существования экономического субъекта.

Сложилось два основных направления развития постулатов бухгалтерского учета. Первое – *методологическое* направление, второе – *этическое* направление.

В рамках методологического направления постулаты бухгалтерского учета непосредственно влияют на квалификацию, оценку, группировку и итоговое обобщение фактов хозяйственной жизни. В этическом направлении постулаты задаются в качестве моральных или нравственных ориентиров. При этом интерпретация постулатов в этическом направлении осуществляется профессиональными бухгалтерскими объединениями, которые в своих разъяснениях определяют, какие практики являются справедливыми, честными и надлежащими.

Было показано, что полноценная дедуктивная теория бухгалтерского учета может быть построена только при принятии постулатов в качестве теоретико-методологической основы теории. Этические постулаты учета не могут быть теоретическим базисом дедуктивной теории.

Наибольшее развитие постулаты учета получили в Бухгалтерском исследовании № 1 «Основные постулаты бухгалтерского учета» Мориса Муница [12]. В данном исследовании было сформулировано три группы постулатов.

1. Постулаты группы А – «Окружающая среда».
2. Постулаты группы В – «Область бухгалтерского учета».
3. Постулаты группы С – «Императивы».

Постулаты группы А являются внешними условиями появления диграфической системы и ее теории. В этом контексте они могут рассматриваться и анализироваться наравне с предпосылками возникновения двойной бухгалтерии Р. де Рувера и А.Ч. Литтлтона.

Постулаты группы В выступают теоретической основой современной структуры бухгалтерского учета. Изменение постулатов данной группы

приводит к кардинальной перестройке теоретической и методологической структуры бухгалтерского учета как научной дисциплины и практического вида деятельности.

Наконец, постулаты группы С имеют конвенциональную природу и допускают как отступление, так и полный отказ от их соблюдения при смене внешней среды функционирования экономического субъекта.

**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. Литтлону
А-1. Количественная оценка	1) Компания (товарищество)	I. Факты
А-2. Обмен	2) Кредит	1) Частная собственность 2) Капитал
А-3. Организации	3) Посредничество	3) Торговля 4) Кредит
А-4. Временной (отчетный) период		II. Язык
А-5. Единица измерения		1) Письменность 2) Деньги 3) Арифметика

*Источник:* авторская разработка

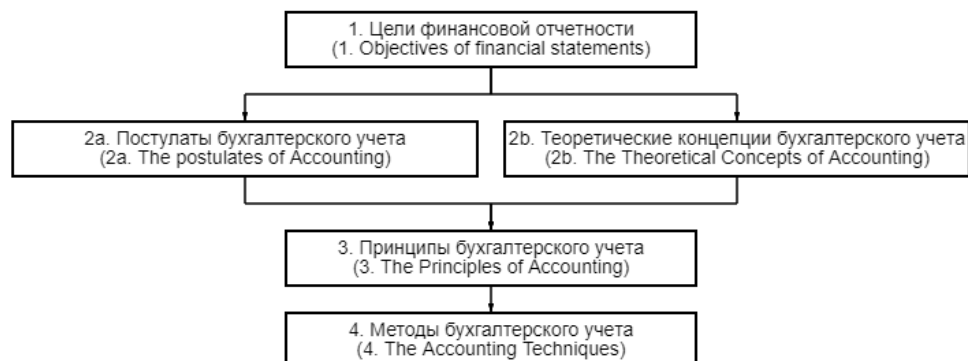
*Source:* Authoring

**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.: КРМГ; 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](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 2

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 November 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 2. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 11, pp. 1200–1225.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.11.1200>

## 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](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.