

А.В.Бугаев

Теория бухгалтерского учета: хроники эволюции
и развития

Научное издание

МИНСК 2022

УДК 657.22:339.37
ББК 65.052
Б 90

Рецензенты:

Д.А.Панков, профессор, д.э.н., заведующий кафедрой
бухгалтерского учета в Белорусском государственном
экономическом университете;

Jerry Mason, PhD, professor at Utah Valley University (Woodbury School of
Business).

Бугаев, А.В.

Б 90 Теория бухгалтерского учета: хроники эволюции и развития:
Научное издание/А.В.Бугаев. - Минск: Регистр, 2022. - 68с.

ISBN 978-985-6440-68-7

Книга написана по результатам исследований развития теорий
бухгалтерского учета с момента их возникновения вплоть до настоящего
времени.

Книга предназначена для научных работников, студентов вузов,
аудиторов и бухгалтеров-экономистов.

УДК 657.22:339.
ББК 65.052
ISBN 978-985-6440-68-7

© 2022 Aliaksandr Buhayeu, Ph.D. All rights reserved. No part of this book may
be used or reproduced in any manner whatsoever without written permission
except in the case of brief quotations embodied in critical articles and reviews.
For information contact Bugaev Scholar Press, 445 South 1230 West, Orem,
Utah 84058, USA. E-mail:alexandr.bugaev@gmail.com

ОБ АВТОРЕ

Александр Бугаев - профессор кафедры экономики Витебского государственного технологического университета. Получил свою ученую степень (PhD) по бухгалтерскому учету в Белорусском государственном экономическом университете (1988) и также аттестован как профессиональный аудитор (1993), член Аудиторской Палаты в Беларуси (2020). В дополнение к работе в Витебском государственном технологическом университете (университете технологий) занимается аудиторской практикой. Является членом различных профессиональных и международных бухгалтерских организаций ряда западноевропейских стран и США. Профессор Бугаев является автором более 500 научных статей по бухгалтерскому учету, налогообложению, IFRS, налоговому планированию в ведущих научных и практико-ориентированных журналах Беларуси. В 2000 был признан (по версии «Предпринимательской газеты») самым популярным автором по тематике бухгалтерского учета в Беларуси. В 2012 был определен Государственным департаментом США стипендиатом – лауреатом программы Фулбрайта (Fulbright Exchange Scholar), единственным лауреатом по бухгалтерскому учету в СНГ за всю историю существования данной премии, и выполнял свои научные исследования в Университете Долины Юта (Орем) (Utah Valley University (Orem, State of Utah) в США. Результатом проведенных исследований Александром Бугаевым по программе Fulbright явилось публикация его книги «Theory of income and capital and its application in practice: accounting aspects. US GAAP, IFRS & Belarus accounting instructions» в США на английском языке. В данном издании предлагаются результаты исследования развития и эволюции теории бухгалтерского учета. Настоящее издание является его 42 книгой.

БЛАГОДАРНОСТИ И ПРИЗНАТЕЛЬНОСТЬ

Несомненно, что любая книга пишется под влиянием на ее содержание различных авторитетных специалистов и частных лиц, высказывающих иногда крайне противоположные точки зрения и дающих иногда очень даже интересные комментарии. Вследствие чего часто крайне сложно выделить степень влияния каждого из них на этот процесс.

Поэтому я хочу поблагодарить всех своих коллег – как из США, так и из Беларуси – которые содействовали мне в написании данной книги.

Я очень признателен Donald E.Kieso, PhD, professor at Northern Illinois University, Jerry J.Weygandt, PhD, professor at University of Wisconsin-Madison и Terry D.Warfield, PhD, professor at University of Wisconsin-Madison за то, что вдохновили меня результатами своей деятельности на написание данной книги.

Я признателен профессору, PhD Jerry Mason из Woodbury School of Business (Utah Valley University) за его комментарии и предложения по улучшению структуры рукописи.

Я хочу выразить мою огромную благодарность администрации Витебского государственного технологического университета за создание целостной системы моральных стимулов в 2022 для автора при написании данной книги.

Я также хочу поблагодарить своих рецензентов за их комментарии и предложения, которые позволили успешно завершить настоящую книгу:

Дмитрия Панкова, профессора, д.э.н., заведующего кафедрой бухгалтерского учета в Белорусском государственном экономическом университете;

Jerry Mason, PhD, professor at Utah Valley University (Woodbury School of Business).

СОДЕРЖАНИЕ

ОТ АВТОРА.....	6
ВМЕСТО ВВЕДЕНИЯ. ЧТО ТАКОЕ ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	7
Глава 1 ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПОСЛЕДНИЕ ДОСТИЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.	12
1.1 ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	12
1.2 УЧЕТ В ПЕРИОД ВРЕМЕНИ СТАГНАЦИИ.....	21
1.3 РАННИЕ ПОПЫТКИ РАЗРАБОТКИ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	23
1.3.1 ПРОБЛЕМА КЛАССИФИКАЦИИ СЧЕТОВ.....	24
1.3.2 ОСНОВНОЕ БУХГАЛТЕРСКОЕ УРАВНЕНИЕ.....	26
1.3.3 СИНДРОМ “ПРИХОДА” И «РАСХОДА».....	27
1.3.4 СЛЕДСТВИЕ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ.....	28
1.3.5 ОГРАНИЧЕНИЯ В ПРИМЕНЕНИИ ТРАДИЦИОННОЙ МОДЕЛИ.....	33
2 ПОСЛЕДНИЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ДОСТИЖЕНИЯ И УСПЕХИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ	35
2.1 ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ТЕОРИИ И ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	35
2.2 ВКЛАД ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	39
2.3 РЕГИОНАЛЬНЫЕ ГРУППЫ БУХГАЛТЕРСКИХ	

АССОЦИАЦИЙ И ДРУГИЕ УЧАСТНИКИ РАЗВИТИЯ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	45
3 ОБЗОР ТЕОРИЙ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ПРИ ПОДГОТОВКЕ ФИНАНСОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	50
4 ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ В РАЗРАБОТКЕ ЕДИНОЙ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	58
РЕЗЮМЕ и ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	62
Ссылки (References).....	64

ОТ АВТОРА

Действующие концепции бухгалтерского учета следуют положениям существующих теорий бухгалтерского учета. Предлагаемое искусственному читателю исследование направлено на изучение эволюции бухгалтерских теорий и причины и следствия двойной записи. Кроме того, данное исследование несколько глубже рассматривает существующие теории бухгалтерского учета, дополняя их последними достижениями в использовании бухгалтерской информации, в то же время не оставляя без внимания последние достижения и разработки в области бухгалтерского учета. Принятый метод исследования представляет собой обзор существующей литературы по бухгалтерскому учету. Автор также акцентирует ваше внимание на том, что появление новых бухгалтерских теорий направлено для сведения к минимуму мошенничества, ошибок, незаконного присвоения и хищения корпоративных активов. В качестве основной рекомендации автор предлагает внедрять такие теории Комитету по Международным стандартам финансовой отчетности и практикующим бухгалтерам в практику МСФО с тем, чтобы избежать скандалов и недоразумений при представлении финансовой отчетности в формате МСФО.

ВМЕСТО ВВЕДЕНИЯ. ЧТО ТАКОЕ ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Международные стандарты финансовой отчетности (здесь и далее - МСФО-IFRS) с момента своего появления представили множество новых полезных, сложных, запутанных и/или расширяющих существующие концепции доктрин бухгалтерского учета.

Основы бухгалтерского учета основаны на существующих теориях бухгалтерского учета. Теория бухгалтерского учета является существенной областью бухгалтерского учета как науки и практики. Исторически бухгалтерский учет предшествовал денежной экономике. Именно так было в эпоху бартерной экономики (то есть обмена товаров на товары), когда сделки предопределялись не только оценкой одной стороны, но и меновыми стоимостями. Подход, согласно которому товары обменивались на расстоянии вытянутой руки посредством согласованных усилий по сбору, определению и измерению стоимостей, представляет собой учет как до, так и после завершения операции мены. Период бартерной торговли характеризовался неравенством оценок, был громоздким с точки зрения разнообразия способов ее (торговли) осуществления, не говоря уже о проблеме совпадения потребностей, которая была присуща бартерной экономике. Однако развитие теории бухгалтерского учета должно было решить проблемы, присущие бартерной экономике, в отличие от денежной экономики. Уместно понять значение, объем и применение теории бухгалтерского учета в гуманитарных и управленческих науках, чтобы оценить достижения теории бухгалтерского учета.

Теория, согласно Американскому институту дипломированных бухгалтеров (AICPA, 1970), представляет собой структуру, объединяющую лежащую в ее основе логику или систему рассуждений. Такая теоретическая структура, хотя и абстрагируется от сложностей реального мира, предназначена для достижения уровня простоты, необходимого для анализа.

Однако теория полезна для объяснения, оценки и прогнозирования явлений, связанных с данной областью мысли, например, применительно к бухгалтерскому учету. Osuala (2005), как и Okoye (2003), рассматривает теорию как попытку синтеза, взаимодействия и интеграции эмпирических данных для максимального прояснения и унификации. Он (Osuala) добавил, что у каждого человека есть ряд личных теорий, основанных на постулатах и предположениях разной степени адекватности и истинности, из которых он делает выводы

разной степени критичности и, конечно же, точности. Будет полезно отметить, что слово «теория» используется на разных уровнях даже в истории бухгалтерского учета. Теория бухгалтерского учета может означать чисто умозрительные интерпретации или эмпирические объяснения событий для принятия экономических решений. Теория бухгалтерского учета определяется как набор взаимосвязанных концептуальных, гипотетических и прагматических предложений, объясняющих и направляющих действия бухгалтера по выявлению, измерению и передаче экономической информации пользователям финансовой отчетности (Американская ассоциация бухгалтеров (ААА), 1966). Wolk, Dodd and Rozycki (2008) считают, что теория бухгалтерского учета состоит из основных предположений, определений, принципов и концепций и того, как они (все перечисленные ранее) были получены. Они также утверждают, что теория бухгалтерского учета также включает в себя положения по бухгалтерской и финансовой отчетности. Согласно Perera и Matthew (1996), именно логические рассуждения в форме общих принципов бухгалтерского учета обеспечивают общую систему знаний для каждого бухгалтера для оценки и направления разработки новых практик и процедур. Это рационализация правил бухгалтерского учета, которая дополнительно объясняет, каким образом бухгалтеры собирают, регистрируют, классифицируют, сообщают (в форме отчетности) и интерпретируют финансовые данные, особенно когда в финансовых отчетах определяется и представляется денежная сумма. По словам Hendrickson (1992), теория бухгалтерского учета была определена как логическое обоснование в форме набора общих принципов, которые (1) обеспечивают общую систему положений, с помощью которых может быть оценена бухгалтерская практика, и (2) направляют разработку новых практик и процедур.

Теория бухгалтерского учета используется для объяснения существующих практик и процедур, чтобы получить лучшее понимание и предоставить последовательный набор логических принципов, которые формируют общую систему положений для оценки и разработки надежных методов бухгалтерского учета. Однако в бухгалтерском учете теория имеет расплывчатое и пересекающееся значение с принципами, концепциями, соглашениями, доктринами, стандартами, правилами, предположениями, принципами, постулатами и процедурами, которые в данном случае используются взаимозаменяемо. Эти доктрины, однако, придали доверие рациональному суждению, универсальной применимости, сопоставимости и приемлемости финансовой отчетности. Бухгалтерские соглашения, в отличие от законов химии или естествознания, представляют собой созданные человеком законы формирования данных, записи, классификации и анализа финансовой

информации, которые хотя бы частично носят денежный характер, и интерпретацию полученных результатов для принятия управленческих решений (Arao, 1996).

Объединяя взгляды Американской ассоциации бухгалтеров (AAA) (1996), AICPA (1970) и Arao (1996), на наш взгляд, **теория бухгалтерского учета означает связный набор концептуальных, гипотетических и прагматических принципов и предложений, объясняющих и направляющих действия бухгалтеров при выявлении, анализе, измерении и передаче экономической информации пользователям для принятия обоснованного решения.** Эти принципы представляют собой наилучшие возможные руководства, основанные на разуме, наблюдении и экспериментировании. Эти правила постоянно меняются и, следовательно, влияют на деловую практику. Однако эти принципы противоречат интересам пользователей концептуальных положений, поскольку разные стороны в учетном процессе имеют разные интересы. Несмотря на то, что принципы были разработаны на основе мнений заинтересованных сторон (кредиторов, профсоюзов, руководства, бухгалтеров, профессоров, аудиторов, журналистов, финансовых учреждений, правительства, налоговых органов и т. д.), такие расхождения трудно разрешить (Goldberg, 1949). По мере развития теорий некоторые из них либо отвергаются, либо принимаются, либо постоянно пересматриваются или модифицируются, чтобы не отставать от возрастающей сложности бизнес-операций и бизнес-рисков. Это и есть то связующее звено, которое придает актуальность Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS).

Теория бухгалтерского учета в последнее время пережила бурный рост и развитие, и точно так же, как любая система, лишенная правил и ограничений, может столкнуться с преждевременной смертью и стагнацией, не выдержав испытания временем, а также вследствие отсутствия основы для оценки и сравнения (Macre, 1981). Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) являются действительно глобальным фактором, изменившим многие существующие и существовавшие теории бухгалтерского учета.

Основная цель предлагаемого исследования - критически рассмотреть происхождение, рост и развитие теорий бухгалтерского учета и их влияние на финансовую отчетность. Кроме вышеназванной, другие цели исследования состоят в том, чтобы использовать теорию бухгалтерского учета для устранения противоречий между пользователями финансовой отчетности. В предлагаемом исследовании рассматриваются различные варианты

использования концепций бухгалтерского учета и определения реального дохода для представления в финансовых отчетах. Мы поставили также целью изучить, в какой степени теория бухгалтерского учета повлияла на практику и развитие профессии бухгалтера в последнее время. Мы надеемся, что правительство Беларуси в лице Министерства финансов, финансовые учреждения, профессиональные ассоциации бухгалтеров и аудиторов, академические институты, высшие учебные заведения и другие пользователи финансовой отчетности получают большую пользу от этого исследования. Законодательная, исполнительная и судебная ветви власти также получают пользу от исследования с точки зрения формулирования политики, администрирования и толкования финансовой отчетности для принятия регулирующих, судебных и инвестиционных решений.

Нами были критически рассмотрены исторические учетные периоды в различных регионах мира с особым вниманием к последним достижениям в области бухгалтерского учета. В исследовании были рассмотрены основные глобальные достижения в теории бухгалтерского учета, воспринятые в большинстве стран. Автор не рассматривал в качестве глобальных достижений текущие изменения в бухгалтерском учете на уровне отдельных государств, которые не повлияли на кардинальные изменения в области структуры и содержания финансовой отчетности, оценки активов и обязательств, структуры финансовых результатов, и явились результатом заимствования предыдущих достижений других стран. Период исследования – между 12-м (до н.э.) веком и 21-м веками.

Особое внимание нами уделялось эволюции стандартов бухгалтерского учета. В исследовании также предлагаются возможные предложения по совершенствованию теории бухгалтерского учета. Метод, используемый при сборе, записи и обработке данных, является вторичным источником. Автор проследил зарождение, рост и развитие бухгалтерского учета на основе данных из различных источников, а именно: различных учебников, в основном англоязычных, научных журналов, практических журналов и интернет-сервисов по теории бухгалтерского учета. Обзор литературы был проведен в четыре основных этапа. Во-первых, эволюция бухгалтерского учета, а затем обсуждение недавнего прорыва и развития теории бухгалтерского учета; во-вторых, основные теоретические концепции бухгалтерского учета; в-третьих, экономические теории как основа развития бухгалтерского учета и, наконец, области применения и использования бухгалтерской информации.

1 ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПОСЛЕДНИЕ ДОСТИЖЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ.

В этом разделе исследуется эволюция бухгалтерского учета и развитие его теорий. Также обсуждаются последние изменения и достижения в области бухгалтерского учета.

1.1 ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Раскопки археологов безусловно подтверждают существование бухгалтерского учета как черты ранних цивилизаций. Существует гипотеза о том, что и арифметика, и письменность изначально появились и развивались с целью ведение счетов, и что они (письменность и арифметика) появились во время перехода человека от собирательства и охоты к земледелию. Происхождение капитала (богатства) в форме запасов пищи и других вещей у конкретного собственника, также явилось основанием для возникновения бухгалтерского учета.

Раннее развитие системы бухгалтерского учета прослеживается в древнейших городах Месопотамии, существовавших между 450 и 500 г. до н.э. (Keistar, 1965); Греция с ее городами и Рим были теми местами, где впервые была осуществлена чеканка монет (примерно в 630 г. до н.э.) (Chatfield, 1977), а в Китае в это же время бухгалтерские системы занимались регистрацией товаров, имущества храмов и поместий (FU, 1971).

Nwoko (1990) в том же ключе заметил, что самые ранние известные записи, предшествовавшие денежной экономике, были бухгалтерскими записями и относились к древней ближневосточной цивилизации Египта, Месопотамии, Крита и Микен. В основном это были записи физического количества товаров. Perara и Mathew (1966) полагают, что чеканка монет была изобретена, вероятно, в Лидии примерно в 700 г. до н.э. в результате трудностей, связанных с ведением учетных записей, и других неотъемлемых факторов и проблем, связанных с бартерной системой.

Keistar (1965) описал использование глиняных табличек со знаками клинописного письма писцом из Месопотамии, предшественником современного бухгалтера. Система была относительно проста по современным меркам; но экономика Месопотамии не нуждалась в более совершенной системе для регистрации своих сделок и имущества отдельными сторонами. Goldberg (1949) также определил регистрацию сложных операций с зерном с участием нескольких лиц,

как систему учета (бухгалтерского учета), которая является ясной демонстрацией того, что учет является социально сконструированным. Chatfield (1977) рассматривал системы записей в поместье в части Афинской империи, сделанные Зеноном (Zenon), с точки зрения сбора, записи и анализа данных несколькими людьми как учетную систему. Система, используемая в папирусах Zenon в отношении генерации, записи и анализа данных (хотя и достаточно сложная, но и дотошная), была достаточной для обнаружения ошибок, мошенничества и неэффективности в той применяемой учетной системе.

Ранние бухгалтерские записи были начертаны на камнях и мраморных табличках счетов на здании Парфенона в Афинах и Акрополе. Nwoko (1990) и Perara (1966) также отмечают, что папирусы Zenon (Зенона), обнаруженные в 1915 году, содержат информацию о бизнесе, сельском хозяйстве и строительных проектах частного поместья Аполлония, хранящуюся в системе бухгалтерского учета. Эти записи велись в удивительной и сложной системе, существовавшей в Греции с пятого века до нашей эры. Система бухгалтерского учета Zenon предусматривала учет ответственности, письменные записи всех транзакций, личные счета заработной платы, выплаченной сотрудникам, инвентарные записи и записи о приобретении и выбытии активов. Кроме того, они содержат доказательства аудита всех примененных счетов (Американский институт дипломированных бухгалтеров (AICPA, 2006)).

Примененная Zenon и описанная в папирусах система мало уделяла внимания информации для принятия решений, повышения эффективности деятельности или прибыльности, и, возможно, такой подход свел на нет большую часть работы, проделанной в описанной учетной системе (Glautier, and Underdown, 2001). Система Зенона была разработана в 5 веке до нашей эры и позже модифицирована римлянами. Goldberg (1949) увидел модификацию системы Зенона в Древнем Риме в виде появившейся меморандумной книги (*adversaria*' по-гречески) и ежемесячного переноса записей в бухгалтерские книги (*'codex tabulae'* по-гречески), от которых сегодняшняя бухгалтерская книга получила свое название «кодекс». Эта система учетных записей в Древней Греции и Риме, согласно Goldberg (1949) и Chatfield (1977), указывает на то, что системы бухгалтерского учета в основном занимались регистрацией и выявлением убытков из-за краж, мошенничества, неэффективности деятельности и коррупции. Но учет не был предназначен в то время в качестве информационной базы для принятия решений и обеспечения защиты активов. Gulman (1939) в своем исследовании добавил, что система бухгалтерского учета в то время избегала финансовых отчетов посторонним лицам или

определения сумм доходов или налогов, причитающихся правительству и заинтересованным сторонам. Учетная система в тот период, конечно же, удовлетворяла актуальные информационные потребности общества и ожидания пользователей финансовой отчетности.

Монетизация расчетов как средства посредничества при обменах товарами появилась в Европе в 7 веке до н.э. Греческая цивилизация, основываясь на секуляризации экономики, изначально контролируемой священниками, обладала усложненной системой общественного управления с учетной и аудиторской функциями. Банковское дело и прочая коммерческая деятельность в древней Греции также сопровождалась применением системы бухгалтерского учета.

Многие из ранних записей, найденных при раскопках и определяемые как бухгалтерские счета, несомненно, отличаются по форме и по содержанию и по форме от счетов современного бухгалтерского учета. Такие счета включают в себя в основном счета запасов, перечня товаров, используемых как средство платежа, счета заемных средств и предоставленных займов и, крайне редко, простейшие записи в журналах. Тем не менее, древние счета использовались и были полезными; современные археологи, изучив записи, которые вел торговец Ea Nasir из Chaldean около пяти тысяч лет назад, установили, что он торговал себе в убыток.

Практически не осталось бухгалтерских записей со времен древнего Рима, который просуществовал с приблизительно 700 года до н.э. до 400 н.э. Это связано с тем, что римляне вели свои записи на деревянных табличках, покрытых воском, которые погибли в огне пожаров, утروенных вестготами, да и частично были уничтожены самими римлянами, чтобы не платить налоги варварам (своим императорам в годы гражданских войн) и последующим после императоров правителям. Римский учет согласно ряда источников, основывался на римском праве Гая и Юстиниана, и включал в себя состоящие из двух частей счета и даже использовал двойную запись на 1 500 лет ранее, чем Пачиоли.

Известно, что огромнейшие даже по современным меркам коммерческие операции осуществлялись в древних Греции и Риме (сотни миллиардов долларов в год в современной оценке), и эти страны широко использовали банки, транспортировку товаров на большие расстояния и страхование операций. Из папируса Зенона мы знаем, что базовые принципы бухгалтерского учета, планирования и контроля такие как бюджетирование, ведение учетных журналов,

финансовая отчетность и аудит использовались греками, и поэтому, вероятно, были переняты и римлянами.

Разрушение романской и византийской цивилизаций сменилось периодом европейской истории, известной как Темные времена. Феодальная система политической организации общества спасла Европу от хаоса и обеспечила стабильность, необходимую для экономического роста. Такой рост обеспечил основу экономического развития в средние века. Превращение натуральной экономики в денежную экономику осуществлялось благодаря деятельности норманских королей. Таким образом, в средние века возникли предпосылки для дальнейшего развития учета. Такое развитие имело место на различных уровнях: правительств отдельных территорий, отбизнеса и физических лиц. Кроме банковской сферы, бизнес осуществлялся также мелкими торговцами, а впоследствии и управляющими отдельных хозяйств, которые вели учетные записи посредством записей в меморандумах, что удовлетворяло их информационные потребности и потребности собственников имущества. Крупно-масштабные операции в тот период осуществлялись в основном банковскими организациями и церковью; кроме того, были найдены учетные записи средневековых банков, основывающиеся на принципах, ставших впоследствии основой двойной записи в бухгалтерском учете.

Мы хотим обратить внимание на описанный в специальной литературе факт использования двойных счетов (приход-расход) задолго до средних веков. Интеграция и превращение способов использования двойных счетов в двойную бухгалтерскую запись вероятнее всего (по мнению ряда авторов), произошло в период 12 или 13 веков. Возможно, что это было изобретение итальянцев, которые в тот период доминировали в банковской сфере и международной торговле, при наличии относительно небольшого производственного сектора. В основном благодаря книге *Liber Abacci* автора Leonardo из Пизы, итальянцы перешли на арабские цифры, более удобные в практике ведения бизнеса и для упрощения арифметических расчетов с большими цифрами (в Беларуси, точнее на территории Витебско-Полоцкого княжества, уже в 13 веке использовались арабские цифры). И это также явилось дополнительным фактором, способствующим распространению использования системы учета, основанной на двойных счетах. Сама же идея двойной записи, как считается, была предложена банковской сферой, и старейшие сохранившиеся записи на основе применения принципов двойной бухгалтерской записи были сделаны в бухгалтерской книге Giovanni Farolfi (Salon, France) за 1299-1300. Более известны записи на торговых счетах с применением двойной

бухгалтерии Donald Soranzo и его братьев, торговцев из Венеции, датированные первой четвертью 15 века. Венецианский метод учета стал моделью для представления бухгалтерии на основе двойной учетной записи, опубликованный Пачиоли в 1494. Первая профессиональная организация бухгалтеров была создана в Венеции в 1581. Венецианский метод бухгалтерского учета затем распространился по всему миру, частично на основе заимствования способов учета транзакций непосредственно в Венеции, частично посредством передачи в другие страны опыта учета венецианскими торговцами и бухгалтерами.

Giovanni Farolfi и компания (фирма во Флоренции) исповедывали и развивали флорентийскую версию системы двойной записи параллельно развитию венецианской учетной системы. Однако флорентийская система учета была более сложной, по сравнению с венецианской, но в то же время была более сопоставимой с современными учетными системами. Datini (1335-1410) разработал систему учета на основе двойной записи для контроля за операциями как основного подразделения компании, так и ее зарубежных филиалов. В последующим были разработаны учетные системы для текстильной промышленности, в которых впервые появляются примеры учета амортизации, начисленного банковского процента и себестоимости продукции.

Несмотря на ограниченность информации о состоянии бухгалтерского учета в древнем Китае, известно, что сложные формы учета на уровне китайского государства, включающие в себя одновременно традиционный бухгалтерский учет и бюджетный контроль, уже существовали около 2000 до н.э., сопровождаясь контрольной функцией высоко поставленного государственного чиновника. Фу (1971) указал на то, что системы бухгалтерского учета, которые в основном использовались феодальными поместьями и торговцами для расширения их деятельности в Китае при династии Чжоу (1122–1256), допускали ведение учета в местах расположения их имущества, а также несколько уровней или иерархий самой учетной системы. Чиновники, которые использовались для сбора налогов в виде товаров в пользу имперского правительства, вели такой учет для обеспечения поставленных перед ними целей. Однако излишки продукции собирались для последующего экспорта за пределы Китая (Yameh, 1940). Система, хотя и в деталях, предполагает свое использование несколькими должностными лицами на больших расстояниях, для обеспечения хорошего административного контроля за счет назначения должностных лиц более высокого уровня в качестве аудиторов, которые отчитывались с периодическими

интервалами в десять дней, тридцать дней и ежегодно, в зависимости от сложившихся обстоятельств.

Система Чжоу, вероятно, могла предусматривать строгие и адекватные наказания за несоблюдение правил неплательщиками (Yameh, 1980). Ahmed (2000) утверждал, что система учета фондов существовала в виде общего резервного фонда, специального резервного фонда и прочего резервного фонда. Источник происхождения товаров, цели, для которых они использовались, частота взимания налогов и каждый налоговый потолок были основой системы бухгалтерского учета.

Развитие бухгалтерского учета в древние времена на территории современной Беларуси совпадала с тенденциями Шумера, Египта, Греции и Рима. На это повлияло переселение народов с территории Шумера (Кимбри), Малой Азии - Хетти и Трои - (Венеды), Причерноморья (Кельты-бастарны и позднее Готы) в период начиная с 10 века до н.э. по 5 век н.э., а также торговые связи с отдельными территориями. Народы Кимбри, Венедов, Кельтов-бастарнов, Готов-Амали нашли лучшие условия для проживания на территории Северо-востока Беларуси в результате такого путешествия. Несомненно, что достаточно широкие достижения культуры шумеров, хеттов, троянцев и других народов вышеназванных южных территорий были потеряны во время великого переселения, которое длилось не один десяток (а может, и сотен лет), тем не менее информация о размере остатков и изменении количества продовольствия, вьючных животных, скота, вооружения и иного имущества (в натуральном выражении), количестве оставшихся в живых переселенцев представляла собой важное условие для выживания переселенцев во враждебном окружении во время их путешествия в Европу. Поэтому и учетная система предков древних литвинов поддерживалась в актуальном для их потребностей состоянии.

Учет в тот период, несомненно, велся в натуральном (физическом) измерении, на льняных свитках с записями чернилами из сажи (кстати, культуру льна принесли в Беларусь кимбри); себестоимость производимых товаров не рассчитывалась, как не рассчитывался и финансовый результат конкретной сделки мены с местными аборигенами (главное-получить товар в необходимом количестве, чтобы выжить клану).

В дальнейшем, по прибытии на место переселения (территория нынешней северо-восточной Беларуси) система учета существовала в границах отдельных кланов (семей), сельскохозяйственных поместий, религиозных комплексов, отдельных домохозяйств и ремесленников,

основывалась на ведении карточек по отдельным счетам (льняных свитков) с фиксацией прихода и расхода по видам имущества. Себестоимость производимых товаров и продукции в ее современном понимании не рассчитывалась, учитывались в данном случае только оттоки средств на производственную деятельность (оплата труда наемного персонала, расхода приобретенных по бартеру запасов) в натуральном (физическом) выражении. Имущество клана и иной хозяйственной единицы состояло как из товаров на продажу, так и из личного имущества его членов, то есть имущество для предпринимательской деятельности отдельно от имущества для собственного потребления не обособлялось. Налоги в тот период взимались только в натуральном выражении: в виде товаров или работ.

Результаты деятельности рассчитывались только после окончания сельскохозяйственного года, то есть после 31 октября (после Хеллоуина), ну а с 01 ноября - дня Всех Богов кимбри, венедов, кельтов и готов - (в христианстве - Дня всех святых) – начинался новый учетный цикл. Для этого проводилась сверка фактического наличия количества имущества (остатки) с учетными данными. Приращение количества имущества (без имеющихся на конец года долгов) за сельскохозяйственный год означал рост богатства клана-семьи и иной хозяйственной единицы (впоследствии с эпоху капитализма такое приращение как разница между стоимостью имущества и суммой долгов получило название капитала); также определялась и достаточность имущества для выживания клана или хозяйственной единицы как минимум в пределах следующего года (продуктов питания в запасах и предметов первой необходимости, включая военные запасы). В этот период времени развитие учета носило чисто практический характер применительно к наличию различных видов имущества: чем больше видов имущества, тем больше свитков. Постепенный переход на денежную форму взимания налогов, равно как и расширения географии торговли, сопровождающееся увеличением сроков доставки товаров, привел, кроме уже имеющегося учета в натуральном выражении, и к необходимости денежной оценки части имущества клана (в первую очередь приобретенного у других или предназначенных для продажи) на конец года, причем такая денежная оценка осуществлялась по ценам последнего кирмаша в году. Это было связано с тем, что в случае отсутствия денег в уплату налогов могло быть принято определенного вида имущество по его денежной оценке. Практически имущество, предназначенное для личного потребления клана, в денежной форме не оценивалось (как и сейчас не оценивается количество бульбы в мешках в денежной форме, заготовленной на зиму и выращенной на приусадебном участке; также как семью не

интересует стоимость заготовленных ими самими дров на зиму, кроме как их достаточности как минимум на один отопительный сезон).

Вхождение (насильственное или добровольное) древних племен на территории современной Беларуси в состав различных государственных и межгосударственных объединений (например, Витебское и Полоцкое княжества и др.) не привело к существенному изменению учетной системы отдельных кланов и хозяйственных структур. В практику заимствовались новые более эффективные варианты структуры счетов (аналитика), включая счета для учета дохода за год. С объединением кланов в Великое Княжество Литовское, с расширением географии торговых отношений и их переориентации, в основном, на Запад (путь из варягов в греки по Днепру на юг был прекращен захватом Ордой Киева; с середины 12 по середину 17 века существовали теснейшие связи Витебска и Полоцка с Ганзейским торговым союзом) началось проникновение знаний по учету и учетной практики из Европы, с последующей адаптацией полезных практических навыков для местных условий. Особенно это стало заметно после создания Унии Княжества с Коронай, когда началось изменение учетной системы на основе имплантации идей и техник из Италии как через германские государства Ганзеи, Чехию и Польшу, так и посредством передачи практик бухгалтерского учета напрямую на основе обмена опытом учета. В том числе и в связи с изменением налогового законодательства в Короне и Княжестве (Статут Великого Княжества Литовского 1588, раздел 1, статьи 29-31).

После захвата территории Беларуси Российской Империей развитие теории бухгалтерского учета в Беларуси не отличалось от тенденции развития теории бухгалтерского учета в Российской Империи: то есть никакого развития, которое могло привести к изменению фискальной ориентации учета применительно к бизнесу в Беларуси в составе Российской Империи. Практически Российская Империя так и не смогла ничего интересного предложить окружающему миру в области развития теории и практики бухгалтерского учета, кроме вариантов усложнения учетной системы с точки зрения применяемой техники (достаточно вспомнить знаменитую журнально-ордерную форму учета 1960 года разработки Советского Союза). Поэтому после развала Советского Союза посыпалась и заидеологизированная система бухгалтерского учета в странах бывшего социалистического лагеря. Теоретические рассуждения авторов изданий и научных статей в области бухгалтерского учета в бывшем СССР и по крайней мере, как минимум в первом десятилетии после развала СССР носили характер дебатов в отношении цели, предмета, метода бухгалтерского учета, а также корреспонденции счетов по отдельным транзакциям. Все это не

повлияло на учетную практику и технику бухгалтерского учета (дебет и кредит, сальдо и бульдо остались), но изменило суть и идеологическое содержание и обоснование бухгалтерского учета в Советском Союзе в период после 1925 посредством привнесения в бухгалтерский учет пролетарского начала.

Попытки перехода с денежного на натуральные, трудовые и другие измерители, сокращение применяемых счетов в бухгалтерском учете, замена «буржуазных» терминов на пролетарские, отмена прибыли как цели существования коммерческой структуры, неудачные попытки сконструировать способы точного расчета себестоимости продукции, работ и услуг никак не отменило двойной записи и составление бухгалтерской отчетности в вариантах, зависящих от конкретно-исторического политического момента.

В конечном счете распад СССР вследствие проигрыша исторического соревнования между коммунизмом и капиталом, привел практически к повсеместному переходу на постсоветском пространстве (с учетом отдельных национальных особенностей, например, в Беларуси) на теоретическую платформу современного бухгалтерского финансового учета (или, по крайней мере попыток такого перехода) в виде US GAAP & IFRS. Так, структура форм бухгалтерской отчетности в Беларуси начиная с отчетности за 2012 почти полностью соответствует отчетности по US GAAP (введенной в США в 1984) и IFRS (структуре отчетности по МСФО за 2008).

Историческая справка: Ягеллонский университет в Кракове был создан в 1364, Вильнюсский университет в 1579, Полоцкий иезуитский коллегиум (колледж) в 1580, причем преподавание во всех этих высших учебных заведениях Княжества и Короны велось на латыни; то есть люди, получившие образование в Княжестве и Короне, могли без проблем читать книги по бухгалтерскому учету, изданные в Европе на латыни. На территории современной Беларуси писали в основном на латинке. Причем ее использование на территории Беларуси было официально запрещено русскими в 1859, а на практике ее использование прекратилось только к 1930.

Славяно-греко-латинская академия в Москве была создана только в 1687 переселенцем из Княжества Симеоном Полоцким; Петербургский университет – в 1724, Московский университет - в 1755.

Первый перевод книги Луки Пачиоли был сделан на русский язык только в 1893, то есть через 400 лет после выхода книги в свет на старом итальянском. Причем перевод был сделан с немецкого языка

(а не с латинки или итальянского) живущим в России немцем Э.Г. Вальденбергом.

1.2 УЧЕТ В ПЕРИОД ВРЕМЕНИ СТАГНАЦИИ

В основном вследствие как влияния, оказанного работой Лукой Пачиоли на деловой мир в его время, так и вследствие того, что мир крайне мало изменился между 1494 и 1775, период, в течение которого происходило внедрение в практику бухгалтерского учета на основе двойной записи, получил название как «время стагнации» в бухгалтерском учете. Основной чертой данного периода было расширение применения учетной системы Венеции в других странах, поскольку Венеция доминировала в это время в мировой торговле. Так, можно наблюдать начало применения системы двойной записи в Германии, Бельгии, Голландии, Англии, Шотландии, Португалии и Испании (ну и Княжестве Литовском, естественно).

Данные бухгалтерского учета в тот период были в большей степени важными источниками информации для руководства бизнеса, чем для внешних потребителей. Собственник был заинтересован в ведении учета, а руководства по ведению двойной бухгалтерии было составной частью образовательного процесса среднего класса.

Ну и поскольку счета были предназначены только для информирования собственника, не были найдены какие-либо руководства для составления финансовой отчетности и подходы для их аудита в изданных в тот период учебниках и книгах по бухгалтерскому учету. Так же как не были найдены и экземпляры составленных реальными предприятиями и предпринимателями бухгалтерских балансов и отчетов о прибыли, похожих хоть немного на современную финансовую отчетность.

Основной практикой в европейском учете являлось ведение бухгалтерского учета на протяжении ряда лет, без выделения отдельных учетных периодов (год), пока некоторые события не вызывали необходимость закрытия бухгалтерских счетов, например, смерть торговца, полное заполнение всех страниц бухгалтерской книги, или же продажа самого бизнеса. Но известно, что бухгалтеры-бизнесмены иногда составляли финансовые отчеты за отдельные периоды, с использованием подобия счетов прибыли или убытка по отдельным видам бизнеса. Тем не менее, остатки по отдельным счетам закрывались на счета прибыли и убытков как предшественника современного отчета о прибыли и убытках. Тем не менее, концепция капитала (богатства или состояния) отдельного бизнеса как разницы

между стоимостью имущества и долгов бизнеса между двумя датами была разработана именно в период стагнации бухгалтерского учета.

На последующее развитие бухгалтерского учета оказала индустриальная революция в Англии после 1775. Побочным продуктом промышленной революции оказалось развитие и совершенствование системы управленческого учета. Использование данных бухгалтерского учета и других количественных данных для целей планирования и контроля было выявлено еще в древней Греции, а также в период стагнации.

Увеличение количества инвесторов (физических лиц и организаций), равно как и их посредников в лице банков и страховых организаций (то есть обезличивание инвесторов) привело к отделению функции финансирования проектов от функции управления проектами. В этой ситуации собственники бизнеса не были в состоянии информировать друг друга посредством записей на счетах своих операций, поскольку им приходилось заниматься в большей степени управлением, чем бухгалтерским учетом. Поэтому для информирования собственников о состоянии дел на предприятии, Актом 1844 в Англии было установлено, что директора компании были обязаны предоставлять собственникам бухгалтерские балансы, заверенные аудитором, на ежегодной основе. А сама форма такого баланса была установлена Актом 1865. Таким образом, было на уровне законодательства установлена обязанность представления инвесторам проаудированной информации в форме остатков по счетам бухгалтерского учета.

Более сложное производство и более крупные организации, которые появились в период и после промышленной революции, потребовали более детализированной и систематизированной информации о себестоимости производства. Так, учет затрат кроме собственно учетных записей, потребовал и дополнительной информации для планирования, контроля и анализа себестоимости продукции, что привело к выделению такой информации из учета во второй половине 19 века. Такое выделение учета затрат из финансового учета было действительно осуществлено, не смотря на практические и теоретические усилия по их объединению. Вследствие этого, появилось две различные теории учета и отчетности (финансовый и управленческий бухгалтерские учеты), и провалились попытки разработать единую теорию бухгалтерского учета (хотя на таких попытках и строилось развитие теоретических исследований в бывшем СССР).

1.3 РАННИЕ ПОПЫТКИ РАЗРАБОТКИ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Исторически так сложилось, что в научной литературе выделяется три основных этапа в развитии теории бухгалтерского учета. Первый этап в развитии был ориентирован собственно на сам бухгалтерский учет, и в течение этого этапа были сделаны попытки по разработке правил ведения бухгалтерского учета. Это привело к появлению теорий персонификации (более подробно несколько ниже в данном разделе), согласно которой бухгалтерский счет описывал качественные характеристики человека, который получал и отдавал имущество. Но бухгалтерский счет - не человек, и осознание этого факта перевело внимание на факты и события хозяйственной деятельности, что по большому счету является предметом отражения на бухгалтерских счетах. А это привело к попыткам сформулировать правила и разработать стандарты с целью получения уверенности, что объективные экономические факты были записаны и представлены в отчетности. Впоследствии стало ясно, что бухгалтерские счета отражают стоимости несколько иные, отличные от фактов и событий экономической жизни, и что сама концепция стоимости была субъективна. Внимание в настоящее время направлено на пользователей бухгалтерского учета, и современные научные исследования по бухгалтерскому учету направлены на поиск ответов на такие вопросы как: это полезная информация? для кого предназначена? это используется?

Переход знаний по бухгалтерскому учету из одной стадии в другую, и передача этих знаний из одной стороны света в другую, сопровождался процессами описания, обучения и практического применения. Вплоть до 20 века, такой переход включал в себя лишь небольшую часть теоретических знаний, которые отличались от практических инструкций. В отсутствие теории бухгалтерского учета, ранние авторы имели большие сложности в описании целей бухгалтерского учета, учетных моделей и учетных систем. Они находили утешение в большинстве случаев в разработке наставлений и указаний, часто основывающихся на призывах и заклинаниях (как во времена СССР использовался лозунг-призыв: «нормативный метод учета может быть и должен быть внедрен во всех отраслях народного хозяйства», причем без всякого обоснования; по аналогии известному изречению товарища Ленина: «учение Маркса несильно, потому что оно верно». Но при этом не было приведено никакого логического доказательства верности такого учения товарища Карла Маркса).

Некоторые западные авторы делали попытки обобщить в единое целое различные правила и процедуры. Одной из ранних теорий была теория персонификации счетов. Согласно этой теории счета персонифицировались для отдельных активов, то есть они рассматривались как живые личности. Такая персонификация позволила сформулировать некоторые общие учетные правила, такие как «дебетуй его, если он получает от тебя; кредитуй его, если он дает тебе».

Персонификация имела три формы; присвоение человеческих качеств неодушевленным предметам, в результате чего каждый счет являлся характеристикой конкретного человека (например, «Константин Быков, его товары»), а также конструкцией, в которой счет представляет служащего, который получает и передает ценности для владельца бизнеса. Из всех трех наибольшую ценность представляла вторая форма, которая позволяла персонифицировать счета бизнеса для дебиторов и кредиторов, а также применять неперсонифицированные счета – реальные счета – для объектов в собственности хозяина.

Появление отчета о доходах, или счета о прибыли и убытках, сопровождалось разработкой третьего класса номинальных счетов для доходов и расходов. С этой точки зрения возникли определенные проблемы с персонификацией. Как, например, персонифицировать полученные дисконты и предоставленные скидки? Поскольку с ростом продаж конкретных товаров уменьшалось их (товаров) наличие. Но теории конца 19 века сконцентрировались только на терминах и терминологии транзакций (корреспонденции счетов). Следующее поколение теоретиков бухгалтерского учета остановилось на объяснении учета посредством демонстрации внешнего эффекта бухгалтерских записей, то есть на внешних проявлениях формы и структуры бухгалтерского учета.

1.3.1 ПРОБЛЕМА КЛАССИФИКАЦИИ СЧЕТОВ

Проблема классификации является основной в любой науке (хотя известно и древнее изречение: там, где начинается классификация, там исчезает наука). Поэтому ранние исследователи в области бухгалтерского учета старались проклассифицировать счета главной книги в логическом порядке, как они его понимали. Пример перехода от персонификации бухгалтерских счетов к другой основе классификации можно найти в работе Abraham de Graefs под названием «Instructie van het Italiaans Boekhouden» (Указания по итальянскому бухгалтерскому учету), которая была опубликована в Амстердаме в 1963. Он распределил счета на три группы.

1. Персонифицированные Счета Торговца: Капитал, Прибыль и убытки, Страхование, Резервы, Домовладение, Проценты.
2. Счета других персон: Дебиторы, Кредиторы, Участники торговых предприятий и др.
3. Счета товаров: Товары на складе, Товары в перевозке на кораблях, Деньги доступные для покупок, др. (так называемые реальные счета).

Edmond Degrange в книге *La Tenue des Livres Rendue Facile* (Бухгалтерский учет становится проще), опубликованной в Париже в 1795, разделил такие реальные счета на пять классов: Деньги, Товары, Счета (векселя) к получению (дебиторская задолженность), Счета (векселя) к оплате (кредиторская задолженность) и Прибыли и убытки. Последователи Degrange стали известны как представители “школы пяти счетов”.

В Бельгии, Godefroid сделал попытку интеграции счетов затрат и счетов финансовых результатов для целей учета производства; поскольку для этого потребовалось больше классов счетов, он позаимствовал идею из содержания книг и в своем учебнике, напечатанном в 1864, Godefroid предложил использовать в целях классификации счетов их названия, главы и разделы. По этой схеме, один из разделов предназначался для операционного учета, то есть для счетов затрат. Вследствие достаточно широкой классификации счетов, схема Godefroid стала популярной в Европе, и некоторые из его последователей развили такую классификацию в направлении доведения разделов до десяти. К концу 19 века десятичный план счетов, основывающийся в основном на классификации счетов для составления бухгалтерского баланса, но с включением раздела для учета затрат, использовался достаточно широко в качестве дополнительного в действующих в то время учетных системах.

Первый план счетов, в котором были представлены счета, предназначенные для составления Отчета о прибыли, был опубликован Eugen Schmalenbach в 1926. Schmalenbach был одним из первых европейских теоретиков в области бухгалтерского учета, и его книга “Динамический бухгалтерский учет” (*Dynamische Bilanz*), первоначально опубликованная в Германии в 1916, была достаточно критично написана по отношению к бухгалтерскому балансу. Он приводил доводы того, что те цели, которые должен был выполнять бухгалтерский баланс, оказались на практике недостижимыми. Бухгалтерский баланс был не в состоянии показать стоимость бизнеса с точки зрения непрерывности деятельности предприятия, поскольку такая стоимость была отличной (больше или меньше) от стоимости имущества, и только его отдельные части показывались в балансе.

Баланс также не показывал финансовое состояние предприятия по этой же причине, а также вследствие того, что имущество (активы) и обязательства не показывались в их реальной оценке. Вместо того, чтобы пробовать достигнуть нереальные цели в отношении бухгалтерского баланса, Schmalenbach указывал на то, что бухгалтеры должны сконцентрировать свои усилия на улучшении содержания счета прибыли и убытков, с целью точного измерения результата операций. А это снизит роль бухгалтерского баланса до уровня списка остатков по счетам. В предложенном им плане счетов больше счетов относятся к отчету о прибыли, чем собственно к бухгалтерскому балансу.

Международный план счетов был принят в 1951, на международной конференции по бухгалтерскому учету в Париже (Les Journees Internationales de la Comptabilite). План счетов был призван отражать основные характеристики предприятия, независимо от особенностей национального законодательства, бухгалтерских конвенций, или профессиональных стандартов. Конференция одобрила классификацию счетов, опубликованную Joseph Anthonioz в 1947, которая была основана на работе «The Cycle of the Economy», подготовленной Maurice Lucas для Международного конгресса бухгалтеров в Барселоне в 1929.

Классификация основывается на идеях, имеющих свое происхождение вовсе не на бухгалтерском учете: основная идея состоит в том, что предприятие является юридическим лицом, которое получает сбережения из внешней среды (экономики), инвестирует их в форме основного и оборотного капитала, и понеся затраты, производит продукцию и услуги для последующей продажи.

1.3.2 ОСНОВНОЕ БУХГАЛТЕРСКОЕ УРАВНЕНИЕ

Основное бухгалтерское уравнение появилось в итальянской и американской литературе в 19 веке. Согласно Fabio Besta, одного из итальянских пользователей данного уравнения, центральным элементом любого бизнеса является его капитал, голая абстракция без всякого юридического наполнения. Он (капитал) рассчитывается посредством вычитания из суммы имущества суммы обязательств. Американские авторы пошли несколько дальше; они рассматривали капитал как свидетельство наличия собственности. Поэтому обычно называют такую версию бухгалтерского учета как теорию собственности в бухгалтерском учете.

Обычно ссылаются на основное бухгалтерское уравнение для объяснения того, почему операции отражаются именно таким образом, а не иначе.

И вплоть до настоящего времени в основном бухгалтерском уравнении не отказались от таких терминов, как имущество (активы в бухгалтерском учете Беларуси), обязательства, капитал собственников, доходы и расходы. Ниже приведена самая «длинная», но всеобъемлющая версия основного бухгалтерского уравнения):

Имущество (Assets) + Затраты (Expenses) = Обязательства (Liabilities) + Доходы (Revenues) + Капитал собственника (Owners' Equity).

В результате скрещивания доходов и затрат появляется Прибыль, которая является частью отчета о прибыли и убытках, а также частью капитала бизнеса:

Прибыль (Profit, Income) = Доходы (Revenues) - Затраты (Expenses);

Капитал (Capital or Equity) = Капитал собственника (Owners' Equity) + Прибыль (Profit, Income);

Имущество (Assets) = Обязательства (Liabilities) + Капитал (Equity).

1.3.3 СИНДРОМ «ПРИХОДА» И «РАСХОДА»

Ранние греческие и римские счета велись по принципу «прихода» и «расхода», сравнимого с современными счетами доходов и платежей (Джеймс, 1955). Средневековая система учета, использовавшаяся в Англии в средние века, имела многие черты древней системы бухгалтерского учета и использовалась до девятнадцатого века как «приход» и «расход» (James, 1955 и Nwoko, 1990). Восприятие Джеймсом «прихода» и «расхода» было похоже на отражение операций по счетам по учету денежных средств, или записями в кассовую книгу, в современном ее прочтении.

Феодальная социально-экономическая система потребовала, чтобы производился товарный излишек, но сама система не имела какой-либо осознанной необходимости измерять эффективность хозяйствования, с помощью которой образовался излишек. Более того, в то время на практике не существовало понятия дохода или прибыли на вложенный капитал. Поместная система основывалась прежде всего на взаимосвязанной проверке честности чиновников разных уровней в стратифицированном и регулируемом обществе (American Accounting Association, 1964). Синдром прихода (записать в

дебет) и расхода (уплаты долга) был на удивление устойчивым и длился с двенадцатого по девятнадцатый век (James, 1955). Бухгалтерский учет для торговцев, однако, велся в форме простой натуральной записи, а не в денежной, до прибытия в Англию итальянского монаха Луки Пачиоли, известного отца системы двойной бухгалтерской записи (Littleton, 1966).

1.3.4 СЛЕДСТВИЕ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ

Норманны импортировали в Европу систему бухгалтерского учета доходов и расходов, зародившуюся в Средиземноморской зоне. Следующее по времени значительное развитие бухгалтерского учета произошло уже в Европе (Nwoko, 1990). Это произошло в Италии между тринадцатым и четырнадцатым веками, вероятно, из-за системы одинарной (а не двойной) записи, которая была неадекватной для обеспечения эффективной системы внутреннего контроля, определения доходов, сохранности активов, вклада сотрудников в прибыль и отделения частной (личной) собственности конкретного предпринимателя (купца) от имущества его бизнеса. Одинарная система записи не выдержала произошедших изменений в размерах и характере коммерческих организаций, включая методы начисления амортизации (Rorem, 1937). Система двойной записи научила торговцев различать положительные (+) и отрицательные (-) записи или увеличение активов и уменьшение обязательств (Paul, 1985). Nwoko (1990) подчеркивает, что положительными проводками, которые увеличивают активы или уменьшают обязательства, явились: денежные поступления, продажи клиентам, платежи кредиторам, полученная скидка. В то время как отрицательные записи, которые увеличивают обязательства и уменьшают активы, представляют собой оплату наличными, покупки, разрешенную скидку и оплату дебиторами. Латинские слова Dare (давать) и Avere (получать) были даны в английском языке как Credit (Cr) и Debit (Dr) соответственно и использовались только по факту создания предприятия. Сбалансированные бухгалтерские книги, однако, восходят к 1340 году и производились массари или стюардами (Massari or Stewards) коммуны Генуи до того, как они получили широкое распространение в Италии и за ее пределами в 1400 году (Pyle, et al 1980). Однако всемирное использование двойной записи во многом обязано работе итальянского монаха и францисканского монаха в 1494 году Луке Пачиоли (Luca Pacioli). Первая печатная работа или трактат Пачиоли была посвящена алгебре и озаглавлена как «Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et proportionalita (то есть все о математике, геометрии и пропорциях)». Она была разработана для того, чтобы каждая сделка имела равную и противоположную реакцию (Mike &

Fred, 1983). Трактат содержал раздел о бухгалтерском учете под названием “De computis or Scripturis” (т. е. расчеты и записи), который был отдельно опубликован в 1504 году и переведен на многие языки. Пачиоли, однако, не претендовал на роль автора двойной записи, поскольку он только описывал то, что итальянские торговцы использовали более 200 лет (Paton and Littleton, 1940).

Следует подчеркнуть тот факт, что работа Пачиоли являлась в свое время, наверное, первой работой, в которой были изложены и теоретические аспекты бухгалтерского учета. Система счетоводства, по Пачиоли, основывалась на трех видах записей: в меморандуме, в журнале и в главной книге. В то же время Пачиоли указывал на необязательность отражения операций в меморандуме в случае небольшого размера транзакций. Как существенную особенность основанного на двойной записи счетоводства он указывал на перекрестные ссылки записей по дебету и кредиту, что происходит и в настоящее время в пробном бухгалтерском балансе (наподобие оборотно-сальдовой ведомости в рамках учетной системы Беларуси, но только без разграничения доходов и затрат по отчетным периодам). Выведение остатков главной книги обычно происходит либо после полного заполнения страниц главной книги, либо в связи с началом нового отчетного года. Вместе с тем следует указать, что не смотря на тот факт, что выведение остатков в главной книге не было распространено до 1700, процедура переноса остатков в новую главную книгу с одновременным закрытием остальных счетов (то есть счетов, которые не переносились в новую книгу) посредством их переноса на счет прибыли и убытков также была описана Лука Пачиоли.

Nwoko (1990) указывает на Грамматеуса из Шрайбера (Grammateus of Schreiber) (1518 г.), широко известного математика, написавшем книгу по алгебре и бухгалтерскому учету. Джером Кардам (Jerome Cardam), астролог, врач, ученый, математик и профессор медицины, как и Саймон Стевин (Simon Stevin), достаточно известный и популярный голландский математик, также писал о двойной бухгалтерии в 1602 году (Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW), 1975). Однако новая концепция лишь описывала систему на практике, в которой отсутствуют общие правила и принципы, а также не был показан четкий метод расчета прибыли или убытка. Далее при изучении системы Simon Stevin выяснилось, что резерв на амортизацию практически отсутствовал, включая и метод составления баланса (Edey, 1970). Перера и Мэтьюз (Perera and Mathews) (1996) придерживались твердого мнения о том, что первоначальное развитие двойной бухгалтерии в итальянских городах-государствах пережило длительный период застоя, вероятно, из-за ее непризнания в Европе:

Англии, Германии, Франции и в остальной Италии. Коммерческая деятельность в эти периоды была неактивной, что влияло на размер и тип бизнеса, а это также поощряло использование одиночной и двойной бухгалтерии без регулярного закрытия счетов и определения доходов (Вахтер, 1981). Социально-экономические изменения от так называемой «зеленой земли» (ремесленные техники) к «одним темным сатанинским мельницам» (фабричное производство) основывались на создании и последующем использовании в практике новых машин, строительством фабрик и развитием городов, разделением собственности и непосредственно ее управлением (капитализм), появлением в крупных масштабах промышленной и коммерческой деятельности и системы бухгалтерского учета в Европе, а именно в Англии (Pyle, et al 1980). Побочные эффекты этих изменений в бухгалтерском учете были значительными в разработке требований к регистрации, измерению и раскрытию информации на фабриках, железных дорогах и агрегации (соединения) труда и основных средств. Новые системы производства, владения и управления активами, включая методы использования амортизируемых активов, были основаны на допущениях бухгалтерского учета (Ola, 1985).

Система «Прихода» и «Расхода» не могла решить проблемы расчета себестоимости продукции, оценки запасов, определения доходов и расчета амортизации основных средств; необходима была разработка новой системы учета, которая могла бы заменить систему «прихода» и «расхода» в новой изменяющейся технологической среде (например, учет амортизации (Jennings, 1990). Chafield (1977), как и Omolehinwa (2004), отмечает, что там, где амортизация не начислялась, были занижены затраты, прибыль завышена, а дивиденды выплачивались из капитала. До налогообложения компаний ранние теории амортизации, включая учет восстановительной стоимости, утверждали, что не было необходимости в амортизации, если активы поддерживались в хорошем состоянии. Эта теория, однако, привела бы к стольким проблемам, что их впоследствии было бы очень сложно разрешить (Paul, 1985). Stoner и др. (2002) также заметили, что появление рабочей силы на фабриках привело к необходимости разработки систем оплаты труда, сверхурочной работы, выплаты бонусов, решения ряда вопросов по сдельной оплате, а также проблем по организации управления большим количеством работников, необходимых для новых отраслей. Akanni (1998) отмечает, что в каждой организации как работодатели, так и работники поклялись быть врагами, хотя одни не могли обойтись без других, потому что работникам нужна заработная плата, а работодателям нужна рабочая сила для производства. Для этой цели должны были быть разработаны системы учета заработной платы и

производства. Экономические и правовые изменения, вызванные промышленной революцией, особенно в объединении законодательства о капитале, труде и компаниях, оказали существенное влияние на системы бухгалтерского учета, которые нивелировали противоречия между сторонами. Была разработана система бухгалтерского учета, которая смогла учитывать агрегирование капитала, методы оплаты труда, амортизируемые активы, себестоимость продукции и определение дохода (Doruch and Sunder, 1980). Точно так же Golberg (1949) рассматривал компании и законодательство о банкротстве в Великобритании, определенное Законом о «пузыре» ('Bubble" Act) 1719 года, как часть промышленной революции, который объявил некорпоративные компании, не созданные в соответствии с Королевской хартией, как обычные неприятности текущего момента. По словам Mike и Fred (1983), практика бухгалтерского учета не могла бы должным образом развиваться для удовлетворения постоянно растущих потребностей сложного общества без ссылки на последовательную теорию, лежащую в основе определения истинного дохода. Bierman and Drebin (1972) аналогичным образом заметили, что не было ответа на потребность в консенсусе по характеру и применению общепринятых принципов бухгалтерского учета (GAAP) в данной стране.

Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (GAAP) с 1942 года начал публиковать рекомендации по принципам бухгалтерского учета. Разработка системы принципов, лежащих в основе подготовки финансовой отчетности, возможно, привлекла больше внимания правительства США в 1934 году в результате великой экономической депрессии. Однако этот акт привел к созданию Комиссии по ценным бумагам и биржам (SEC) в 1934 году, целью которой было определение принципов, которые должны применяться американскими профессионалами в области бухгалтерского учета при подготовке финансовой отчетности. Американский институт дипломированных бухгалтеров (AICPA) принял более позитивный подход к установлению согласованного набора принципов бухгалтерского учета. AICPA учредил комитет по процедурам бухгалтерского учета (CAP) в 1938 году, который в 1959 году был заменен Советом по принципам бухгалтерского учета (APB). В 1973 году он (APB), в свою очередь, был заменен Советом по стандартам финансового учета (FASB).

Потребность в международных принципах бухгалтерского учета, которые справились бы с необходимостью и растущим многонациональным характером бизнеса, привела к созданию Комитета по международным стандартам бухгалтерского учета (IASB) в июле 1973 г. Chambers (1966) отмечает, что общепринятые

принципы бухгалтерского учета (GAAP) имеют более 100 текстов, отличных от примерно 70 текстов, составленных Spasek, и всего существует около 170 GAAP, которые теперь объединены в 13 групп. Он также подчеркнул, что принципы бухгалтерского учета также могут быть описаны как концепции; конвенции; постулаты; стандарты; учение; принципы; предположения; правила и положения, регулирующие подготовку и представление финансовой отчетности.

Bierman и Drebin (1972) были более прагматичны, сгруппировав принципы бухгалтерского учета в три группы. Во-первых, это «общие положения об окружающей бизнес среде», во-вторых, «операционные условия, то есть условия проведения операций», а в-третьих, это «качественные характеристики» для целей определения достоверного дохода в финансовой отчетности. Однако эти три группы, по мнению Bierman и Drebin (1972), объединят интересы различных сторон (потребителей финансовой информации) при прочих равных условиях. Такие общие для учета «идеологические мысли» Bierman и Drebin (1972) структурированы и представлены ниже в соответствии с Общепринятыми принципами бухгалтерского учета (GAAP) следующим образом:

1. Общие предположения об окружающей бизнес среде:
 - А) Субъект бизнеса;
 - В) Непрерывность деятельности;
 - С) Стабильность денежной единицы;
 - Д) Отчетный период;
2. Условия по операциям:
 - А) Историческая стоимость;
 - Б) реализация (превращение продаж в реальные деньги);
 - С) Сопоставление доходов с затратами на их получение;
 - Д) Двойственность;
 - И) Количественное или денежное измерение;
3. Качественные характеристики:
 - А) Объективность;
 - Б) Осмотрительность;
 - С) Последовательность применения;
 - Д) Существенность.

Области применения приведенных выше положений следующие:

- Отчет о прибылях и убытках;
- Балансовый отчет;
- Отчет о движении денежных средств (Hendrikson, 1992).

1.3.5 ОГРАНИЧЕНИЯ В ПРИМЕНЕНИИ ТРАДИЦИОННОЙ МОДЕЛИ

Традиционная модель позволяет нам объяснить многое о предмете бухгалтерского учета; тем не менее, она все-таки имеет существенные ограничения. Прежде всего, она не устанавливает все классы наблюдений, которые должны быть включены в систему учета. Многие бухгалтеры и авторы стараются в настоящее время рассматривать бухгалтерский учет в первую очередь как источник информации и в терминах информации. Информация сама определяется как целевые данные, то есть данные, которые были собраны с определенной целью, для использования в конкретной модели принятия решения. Но отбор данных предполагает их излишек, а бухгалтеры в первую очередь заинтересованы в фиксации именно данных, и только во вторую – в отборе из этих данных определенной информации для кого-то другого. Поскольку информация есть функция от имеющихся данных, ряд авторов сделали попытки определить бухгалтерский учет такими понятиями как транзакция и другими изменениями состояний бухгалтерской модели бизнеса, которые в конечном счете собираются и регистрируются бухгалтерами. Но поскольку события хозяйственной жизни не всегда именуются как «события для бухгалтерского учета», то проблема сбора данных все еще остается.

Во-вторых, модель напрямую не связана с проблемой измерения (оценки). Оценка определяется как представление результатов наблюдения в денежном измерителе, и может рассматриваться в упрощенном подходе как результат умножения количества на цену. Поэтому в данном случае существуют проблема определения количества и проблема определения цен; эти две проблемы часто объединяются одним общим вопросом: как мы будем измерять?

Две учетные теории, которые частично могут быть релевантны для решения поставленных вопросов, упоминаются в этой связи в специальных изданиях. Первая теория - теория собственности – ставит собственника бизнеса во главу учетной модели, и поэтому все наблюдения осуществляются с его точки зрения. Это ведет к отражению в учете всех существенных изменений, затрагивающих интересы собственника; а также имущество (активы) в его собственности, обязательства и долги его собственные; затраты, расходы и доходы; при этом чистая прибыль бизнеса есть изменение в капитале собственника за отчетный период. Эта теория предполагает также включение в состав объектов учета имущества собственника, не используемого напрямую в бизнесе, как и обязательств, доходов и расходов, и использование рыночных цен для целей оценки имущества и обязательств.

Не смотря на то, что такая теория хорошо корреспондирует с фактами хозяйственной деятельности еще со времен промышленной революции, она оказывается недееспособна в условиях управленческой революции. Теория фирмы рассматривает фирму отдельно от ее собственника и в качестве объектов учета рассматривает только имущество, обязательства, доходы и расходы отдельного предприятия; при этом чистая прибыль также продолжает рассматриваться как изменения капитала за отчетный период, но при этом рост капитала (а не чистой прибыли) рассматривается как цель существования фирмы. В то же самое время, рыночные цены больше не представляют собой основу для оценки, поскольку собственник не может диктовать интересы рынка бизнесу.

2 ПОСЛЕДНИЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ДОСТИЖЕНИЯ И УСПЕХИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

2.1 ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ТЕОРИИ И ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бухгалтерский учет изначально и, как показано нами выше, развивался в основном как практическая область человеческих знаний. То есть на основе усовершенствования описанных Лукой Пачиоли техник и понятий бухгалтерского учета, сопровождающейся модернизацией содержания финансовой (бухгалтерской) отчетности в конце 19 - первой половине 20 века (опять же, после бурного роста количества акционерных обществ и определения требований собственников и государства к составу такой отчетности).

Бухгалтерский учет всегда будет несовершенным, так как сам человек несовершенен. На протяжении всей своей истории он был не в состоянии разрешить следующие практические (и теоретические) проблемы бухгалтерского учета:

- распределение затрат;
- признание дохода; а также
- оценку активов и обязательств.

Так как сам бухгалтерский учет, как наука и как практика, не был в состоянии дать ответ на поставленные вопросы, возникла необходимость в попытке использования последних достижений ряда современных экономических теорий, таких как теория фирмы, теория активов, теория прибыли, теория инфляции, теория капитала и др., и проведении междисциплинарного исследования на стыке различных научных экономических дисциплин для разрешения указанных выше проблем.

Экономика и бухгалтерский учет иногда рассматриваются как два несовместимых взгляда на деятельность организации. И неудивительно: бухгалтерский учет считает новые деноминированные копейки, ну а у экономистов предпочтение отдается их миллионам (ну в крайнем случае тысячам). В какой степени бухгалтерский учет подвержен проникновению новых идей из других отраслей знаний, которые могут реализоваться на практике для его развития – и определяет состояние теории бухгалтерского учета в современных условиях.

Таким образом, экономические науки, включая и экономическую теорию, являются ценным источником знаний для обсуждения учетных проблем, как для того, чтобы защитить существующие

подходы и взгляды на отдельные аспекты бухгалтерского учета, так и для обоснования новых.

Экономисты и бухгалтеры часто смотрят на одно и то же событие или факт хозяйственной деятельности совершенно по-разному. Например, для бухгалтеров является важной статья «остаточная стоимость основных средств», в то время как для экономистов такой показатель в большинстве случаев не представляет интереса.

Тем не менее, те, кто участвует в дебатах по проблемам финансовой отчетности, часто обращают внимание на идеи из различных отраслей экономических знаний, либо для отстаивания подходов уже существующей практики составления и применения финансовой отчетности, или же пытаются убедить своих коллег в совершенно новых подходах к бухгалтерскому учету с помощью таких новых идей.

Однако существует ли предел заимствования знаний и подходов ряда экономических наук для целей бухгалтерского учета? Не окажется ли на определенном этапе такого заимствования, что бухгалтерский учет был непреднамеренно уведен в сторону, совсем в другом направлении, уйдя от решения своей основной задачи? Нет ли вероятности того, что бухгалтеры, как образно выразился Кейнес, могут стать непреднамеренно «рабами неких покойных экономистов» ('the slaves of some defunct economist')? Ведь, в конечном счете, главным является то, какой подход к финансовой отчетности будет производить наиболее полезную информацию для потребителей такой информации.

Существует несколько аспектов бухгалтерского учета, в которых теория может быть актуальной. Она имеет потенциальные возможности применения по вопросам оценки имущества и обязательств, продаж (выручки или дохода), определения цели финансовой отчетности, роли корпоративного управления в финансовой отчетности, и трансфертном ценообразовании.

Так, новые теории доходов и капитала ряда экономистов (например, Дж.Хикса, 1946, Лауреата Нобелевской премии по экономике) повлияли на сам подход к измерению доходов в бухгалтерском учете (дебаты по измерению дохода на основе полного (совокупного) дохода, а не только чистой прибыли). Именно совокупная (полная) прибыль (доход) как результирующий показатель деятельности бизнеса начал рассматриваться в финансовой отчетности корпораций согласно US GAAP с 1984.

Финансовая экономика нашла свои собственные аргументы в пользу справедливой стоимости (**Справедливая стоимость** (п. 9 IFRS 13) — это цена, которая была бы получена или уплачена в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки). Однако применимость такого подхода затруднено возникновением именно практических проблем определения рыночной и справедливой стоимости. В реальных экономических условиях велика вероятность того, что при отсутствии цены сделки (то есть отсутствия реального договора), такая цена может быть завышена. Что чревато банкротством, когда имущество не может быть продано по принятой для оценки справедливой стоимостью.

Теория агентских соглашений также была использована для защиты бухгалтерского консервативного подхода к вопросам оценки имущества.

Ряд положений экономической теории регулирования и информационной экономики, экономики поведения использовались различными авторами для поддержки или же опровержения существующей практики бухгалтерского учета и подходов к составлению финансовой отчетности.

Деление затрат бизнеса на переменные, включаемые в себестоимость продаж при составлении финансовой отчетности и связанные с признанием выручки (дохода), и постоянные, то есть общие, административные расходы и расходы на продажи, положило конец спорам о способах распределения затрат между товарами в запасах и проданными запасами. В том числе и о способах распределения затрат между видами продукции, работ и услуг с целью расчета их полной себестоимости. Последнее отнесено к компетенции управленческого бухгалтерского учета.

На смену концепции дохода (performance reporting) пришла концепция изменения активов/обязательств (positional reporting). □ У продавца товара или услуги после заключения договора с покупателем может возникнуть договорной актив. Организация – продавец товаров и услуг - признает выручку как отображение передачи обещанных покупателю в соответствии с условиями договора товаров и услуг в сумме, соответствующей вознаграждению, на которое она имеет право и которое ожидает получить в обмен на эти товары и услуги.

Договорной актив — это право организации на вознаграждение в обмен на товары или услуги, переданные покупателю, которое обусловлено причиной иной, чем течение времени (например, будущим исполнением организацией обязательств по договору). Так,

согласно новому подходу, при возникновении возможности передачи подрядчиком выполненных (но не заактированных) строительных работ заказчику у подрядчика возникнет выручка и контрактный актив (но не дебиторская задолженность). И только после подписания акта на строительные работы обеими сторонами контрактный актив превращается в дебиторскую задолженность. В результате такого подхода происходит перераспределение доходов между отдельными отчетными периодами, но в целом по контракту сумма продаж не меняется. Конечно, это изменение традиционного подхода к определению продаж за отчетный период, несомненно, это новизна, но не проще ли было оставить все по-прежнему и не усложнять финансовую отчетность появлением еще одного вида имущества – контрактных активов.

Кстати, об активах. Появление криптовалют привело к теоретическому обоснованию данного вида имущества как вида нематериальных активов. А изменение подхода к отражению в финансовой отчетности долгосрочной аренды (не лизинга) привело к появлению такого нового вида активов, как арендные активы (которые, кстати, и амортизируются как основные средства), и такого нового обязательства, как арендные обязательства.

Таким образом, методом проб и ошибок была выявлена возможность обоснования выбора способа оценки имущества и обязательств фирмы в конкретных случаях, определения финансового результата деятельности на основе подходов ряда экономических теорий; определения и распределения доходов и затрат между отдельными отчетными периодами. И в результате таких действий современный финансовый (бухгалтерский) отчет начал напоминать собой бизнес-план, составленный экономистами, а от старого классического бухгалтерского учета в нем осталась только двойная запись.

Одним из наиболее интересных аспектов эволюции бухгалтерского учета в первой четверти 20 века являлось отсутствие каких-либо значимых усилий по развитию системной теории бухгалтерского учета. С развитием транспортных коммуникаций и появлением первого Акта о компаниях в Англии в начале 19 века были созданы новые условия для развития профессии бухгалтера и создания профессиональных бухгалтерских организаций в Англии и США. Но роль первых бухгалтерских организаций на их ранней стадии развития сводилась к поиску в каждом конкретном случае ответа на очередную бухгалтерскую проблему или же, в лучшем случае, поиск теоретического обоснования решения учетной проблемы на основе имеющейся лучшей бухгалтерской практики (как в Беларуси в

настоящее время). Но при этом не делалось попыток построить системную теорию бухгалтерского учета.

Когда такие попытки решения отдельных проблем бухгалтерского учета достигли определенного прогресса, особенно на уровне техники бухгалтерского учета, недостаток соответствующего теоретического обоснования, базовой теории учета привел к нарастанию проблем в бухгалтерском учете. Потребность в базовой теории в виде концепции, объясняющей и направляющей действия бухгалтеров по идентификации, оценке и использованию бухгалтерской информации оказалась очень огромной.

Тем не менее, только не ранее 1930 развитие бухгалтерского учета сконцентрировалось на разрешении насущной потребности в теоретическом развитии. Систематическая работа теории бухгалтерского учета началась в это период по следующим четырем направлениям:

- 1) разработка базовых постулатов и принципов;
- 2) расширение теоретической основы бухгалтерского учета посредством применения достижений таких фундаментальных дисциплин как Экономика, Поведенческих наук, Теории оценки и др.;
- 3) формализация теории учета в более абстрактную форму;
- 4) разработка концептуальной основы (доктрины) бухгалтерского учета.

Толчком для развития новых теоретических положений бухгалтерского учета явилась деятельность ведущих профессиональных бухгалтерских организаций и вклад отдельных исследователей.

2.2 ВКЛАД ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАДТЕРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В развитии теории бухгалтерского учета является неоспоримым вклад следующих профессиональных бухгалтерских организаций.

Исследования, проводимые American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

Американский Институт Публичных Бухгалтеров (AICPA) является профессиональной бухгалтерской организацией, которая наряду с развитием учетной практики в США посвящает себя также и делу развития теоретических исследований в бухгалтерского учета. Именно эта организация после 1973 разработала свой проект Концептуальных основ финансовой отчетности как основы развития

бухгалтерского учета. В частности, в заслуги этой организации следует отнести разработку основной терминологии современного бухгалтерского учета, в частности, связанной со структурой отчета о финансовой позиции организации (бухгалтерского баланса), отчета о прибыли; разработки определений дохода, прибыли и ее составляющих (валовой прибыли, чистой прибыли и др.), книжной стоимости имущества, стоимости (себестоимости), расходов и затрат (в течение 1938-1959).

Однако исследования AICPA не затрагивали разработки целостной концепции (доктрины) бухгалтерского учета.

Исследования, проводимые Советом по бухгалтерским принципам (Accounting Principles Board - APB)

На протяжении 1961-1973 APB опубликовал результаты 15 научных исследований по теоретическим основам учета, в частности:

- Основные постулаты бухгалтерского учета (1961, Maurice Moonitz);
- Анализ денежных потоков и Отчет о капитале (1961, Parry Masion);
- Предлагаемый состав основных принципов бухгалтерского учета для коммерческого предприятия (1962, Rober Sprouse & Maurice Moonitz);
- Представление лизинга в финансовой отчетности (1962, John Myers);
- Отчетность по финансовому эффекту изменения уровня цен (1963, the staff of the APB);
- Запасы согласно GAAP (ГААП) для коммерческих предприятий (1965, Paul Grady);
- Учет гудвилла (Goodwill) (1968, Georg Catlett & Normal Olson);
- Учет иностранных операций американских компаний в долларах США (1972, L.Lorenson);
- Учет затрат на НИОКР (R&D) (1973, O.S.Gelein & M.S.Newman);
- Акционерный капитал (1973, V.Melcher), и др.

В приведенных научных исследованиях развивались и предлагались, в т.ч., основные принципы бухгалтерского учета. В частности, Maurice Moonitz (1961) разработал 14 основных учетных понятий, в т.ч. дал определения предприятия, отчетного периода, единицы измерения, понятия финансовых отчетов, рыночных цен, непрерывности деятельности, стабильной денежной единицы, принципов раскрытия и др.

Rober Sprouse & Maurice Moonitz (1962) исследовали основы исторической стоимости и предположили возможность использования одновременно общей и специфической цены вместо учета по исторической стоимости. Однако в то время такие предложения были отвергнуты как слишком радикальные для использования на практике.

В то же время APB предложил использовать разработки по учету запасов (Paul Grady, 1965), которые представляли из себя результаты компиляции действующей учетной практики и описанных рядом других авторов подходов к учету запасов.

Проект концептуальной доктрины финансовой отчетности FASB

К большому сожалению, APB потерпела неудачу в достижении своей цели в части развития концептуальной основы бухгалтерского учета и отчетности. Продолжающееся существование альтернативных бухгалтерских процедур в отношении одних и тех же экономических событий при полном отсутствии подходов для разрешения вновь возникших учетных проблем в части фальсификации и манипуляций финансовой отчетности показали несостоятельность APB в развитии теории учета в данном направлении. Поэтому AICPA создало в 1971 два специальных комитета для исследования возникшей ситуации. Первый комитет был создан с целью ускорения процесса разработки новых учетных стандартов. Результатом деятельности этого комитета явилось создание еще одного Комитета по финансовым стандартам в 1973 в качестве независимого органа, который в августе 1992 выпустил 110 отчетов с текстами стандартов в качестве выполнения его (комитета) основной цели.

Но AICPA понял проблемы разработки учетных стандартов в условиях отсутствия принятой концепции и принципов учета. При этом отсутствие такой концепции влияло не только на дополнительные потребности во времени на разработку каждого из стандартов, то также и на количество подробных стандартов по каждой учетной проблеме. Поэтому с целью облегчения процесса нормотворчества, AICPA создало второй комитет, целью которого была разработка цели финансовой отчетности. И между 1978 и 1985 комитет опубликовал шесть отчетов по Концепциям бухгалтерского учета (SFAC) как части озвученного проекта. В число таких отчетов вошли описание цели финансовой отчетности (1978), качественных характеристик бухгалтерской информации (май, 1980), элементов финансовой отчетности предприятия (декабрь 1980), цели финансовой отчетности некоммерческих организаций (декабрь 1980), признание и оценка в финансовой отчетности предприятия (декабрь 1984), элементы финансовых отчетов (декабрь 1985).

В то же самое время происходила и разработка основ концепции современного бухгалтерского учета в Австралии (1970-1982) и Канаде (1975-1980).

Гармонизация бухгалтерского учета и Международные бухгалтерские стандарты

Появление бухгалтерских стандартов в начале 70-х несомненно является наиболее значительным событием в истории развития бухгалтерского учета и корпоративной финансовой отчетности.

Бухгалтерский учет является языком бизнеса, и поэтому необходимость его применения действительно стала актуальной в начале прошлого века. Основные усилия исследователей бухгалтерского учета начиная с начала 1930-х направлялись на поиск единой концепции бухгалтерских принципов и последовательности в их применении (последовательность - *единство способов оценки и учета, используемых для взаимосвязанных статей финансовой отчетности в рамках одного отчетного периода, а также соответствие этих способов из периода в период учетной политике и правилам ведения учета; по определению Совета по стандартам финансового учета является вторичной качественной характеристикой учетной информации*).

Однако поиск полностью поддерживаемых бухгалтерским сообществом (т.е. авторитетных), интегрированных принципов теории бухгалтерского учета, которые могли бы использоваться для удовлетворения запросов всех пользователей на национальном и глобальном уровнях, к сожалению, не были успешными. Наоборот, разнообразие бухгалтерских практик было характерно для этого времени в зависимости от школы бухгалтерского учета и социально-культурных потребностей различных стран. В частности, L.J.Seidler & D.R.Carmichael выделяют следующие школы бухгалтерского учета:

- Франко-испано- итальянская (основывается на плане счетов, базовой направленностью которого является расчет налогов);
- Британская (основывается на «Правдивой и справедливой оценке», направленной на защиту инвесторов и кредиторов);
- Американская (США) (основывается на US GAAP, направленных на защиту капитала собственников);
- Северная Европа (основывается на Общепринятых коммерческих принципах, нацелена на защиту бизнеса; используются скрытые активы, согласно отчету о прибыли, и минимальный объем раскрытий);
- Советская (основывается на физическом выпуске (производстве в натуральном выражении), который устанавливается Центральным планирующим органом. Очень небольшое сходство с учетной системой рыночно-ориентированной экономики).

Существуют концептуальные различия, с одной стороны, и с другой стороны, различия, которые возникают вследствие применения различными странами отличающихся принципов с целью признания бухгалтерских событий и явлений, оценки имущества и обязательств, признания доходов и расходов, расчета прибыли. Такие различия, связанные с вышеописанной причиной, не могут быть разрешены посредством развития общих бухгалтерских принципов.

Именно о таких ограничениях в части разработки общих принципов бухгалтерского учета писали в свое время Paton & Littleton: «Принципы, которые будут предлагаться в качестве универсальных и в качестве постоянных (неизменных), не могут существовать в такой созданной человеком системе, как бухгалтерский учет». Бухгалтерский учет является примером полипарадигмной дисциплины, ему нужны границы варьирования в зависимости от социально-экономической и культурной среды, уровня бухгалтерского образования, экономического развития, развития рынка капитала, и, наконец, специфических потребностей отраслей национальной экономики.

(Маленькая ремарка: На постсоветском пространстве, не смотря на вышесказанное, ряд государств СНГ уже почти как 20 лет назад анонсировали переход на МСФО и представление финансовой отчетности в формате МСФО. Это как с феодального строя, минуя капиталистический, сразу перейти (с учетом последствий нахождения в социалистическом обществе) к развитому капитализму в его постиндустриальной форме, не пройдя предыдущие стадии развития менталитета бухгалтеров).

Кстати, это и было одной из причин закрытия APB и создания FASB в США в начале 1970-х. FASB вместо разработки общих принципов бухгалтерского учета сконцентрировался на формулировании необходимых учетных стандартов. По сравнению с принципами, бухгалтерские стандарты представляют из себя разъяснения того, как отдельные операции и другие факты и события должны быть показаны в бухгалтерской финансовой отчетности, и направлены на разработку детализированных правил для применения в каждой конкретной ситуации. Главным преимуществом стандартов является то, будучи жестко зафиксированы, они являются актами прямого действия, максимально подробными и с вариантами альтернатив. Таким образом, бухгалтерские стандарты являются подробными инструкциями, которые можно легко использовать на практике и которые позволяют представить полезную информацию для пользователей в финансовой отчетности.

Такое большое преимущество бухгалтерских стандартов явилось движущей силой быстрого развития учетных стандартов в ряде стран мира. Тем не менее, существует одна важная проблема в развитии учетных стандартов: они являются специфическими для каждой страны и составляются для удовлетворения конкретных национальных требований. И такая проблема особенно остро чувствуется в условиях глобализации, когда финансовые ресурсы перемещаются через границы быстрее чем ранее. Рост многонациональных корпораций и различия в процедурных вопросах и требованиях к раскрытию в финансовой отчетности на различных листинговых площадках фондовых бирж ряда стран потребовало унификации учетных стандартов для сопровождения быстрого перетекания капитала. Потребность в гармонизации учетных практик различных стран стала во главе проблемы развития бухгалтерского учета в современных условиях.

Однако сам термин гармонизации является более широким понятием по сравнению с термином стандартизации.

Термин гармонизации - согласно Nobes & Parker - это процесс роста сопоставимости бухгалтерских практик посредством установления границ степени их разнообразия, тогда как стандартизация взывает к использованию более узкого набора правил.

Другими словами, гармонизация означает не только процесс привнесения единообразия посредством уменьшения альтернативных и процедурных различий, сколько сочетает смешение и сочетание элементов учетных практик различных стран в единую структуру с целью получения синергетического эффекта. Это действительно формальный процесс, который требует сотрудничества различных политических, организационных и профессиональных агенств, которые являются формально (или же неформально) авторитетными в области бухгалтерского учета.

Существует множество таких агенств, которые вовлечены в проблему гармонизации бухгалтерского учета начиная от регионального уровня до уровня глобального. Среди таких агенств сожно назвать Европейский союз (ЕС), Ассоциацию бухгалтеров южной азии (AFA), Конфедерацию бухгалтеров азии и океании (CAPA), Африканский совет по бухгалтерскому учету (AAC) являются организациями по гармонизации бухгалтерского учета на региональном уровне, тогда как Организация Объединенных Наций (UN), Организация по экономическому сотрудничеству и развитию (OECD), Международная федерация бухгалтеров (IFAC) и Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета (IASC) являются организациями,

которые сконцентрировали свою деятельность на гармонизации бухгалтерского учета на глобальном уровне.

2.3 РЕГИОНАЛЬНЫЕ ГРУППЫ БУХГАЛТЕРСКИХ АССОЦИАЦИЙ И ДРУГИЕ УЧАСТНИКИ РАЗВИТИЯ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Glautier and Underdown (2001) отметили, что региональные группы ассоциаций бухгалтеров действительно разработали принципы бухгалтерского учета, характерные для культуры, религии, государственной политики, политической и социально-экономической среды таких регионов. Позже их достижения были включены в план работы Комитета по международным стандартам финансовой отчетности. Результаты работы таких региональных ассоциаций обеспечили определение и сопоставимость прибыли, доходов, расходов, чистых активов и обязательств на международном уровне. В настоящее время такие бухгалтерские ассоциации регулируют и обеспечивают соблюдение GAAP (Adeniyi, 2004).

Консультативный комитет бухгалтерских органов (ССАВ). Институциональная структура профессии бухгалтера сделала возможным формирование и объединение различных бухгалтерских органов в 1965 г. К 1970 г. ICAEW сформировал Руководящий комитет по стандартам бухгалтерского учета (ASSC), который затем стал называться Комитетом по стандартам бухгалтерского учета (ASC). В число первых членов комитета вошли: Институт дипломированных бухгалтеров Ирландии (ICAI: 1970), Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров (ACCA, 1973), Институт бухгалтеров в области управленческого учета (ICMA, 1976) и Институт присяжных бухгалтеров в области государственных финансов и бухгалтерского учета (CIPFA: 1976). Кроме того, в состав Комитета по стандартам бухгалтерского учета входит Совет по стандартам финансового учета (FASB); Европейское экономическое сообщество (ЕЭС) через Комиссию по ценным бумагам и биржам (SEC) Европейского Союза, а также Совет по стандартам финансовой отчетности (FRSB). На них была возложена ответственность за пересмотр стандартов финансового учета и отчетности и за публикацию консультативных документов по продвижению и совершенствованию стандартов бухгалтерского учета. Также важной задачей Комитета является предложение широкой бухгалтерской общественности лучших достижений стандартной бухгалтерской практики. Консультации обычно проводились с представителями финансов, торговли, промышленности, правительствами и другими лицами, занимающимися финансовой отчетностью. И это привело к появлению

единых стандартов бухгалтерского учета и практики их применения во всем мире (Nwoko 1990).

Использование предварительной версии (ED) и Письма о намерениях (LOI)

Обоснование и применение (ED) и LOI, по мнению Mootze (1970), должны позволить различным профессиональным ассоциациям и пользователям финансовой отчетности во всем мире сначала проанализировать последствия применения для бухгалтерского учета и последующего принятия единой позиции до момента публикации окончательного варианта Общепринятых принципов бухгалтерского учета (GAAP). А это будет способствовать единообразию представления, сопоставимости и конвертируемости (преобразования) финансовой отчетности, представленной в разных валютах за пределами страны (Robert, (1999) и Adeniyi (2004).

Установление стандартов бухгалтерского учета.

Постулаты, предположения, принципы, правила, законы и теории, по мнению Mootze (1970), составляют основу практики бухгалтерского учета. Нарушение GAAP может привести к несоответствию финансовой отчетности экономическим реалиям. При учете доходов, расходов, активов и обязательств следует придерживаться обычных стандартов бухгалтерского учета. В противном случае в финансовом отчете не будет оснований для правдивой и достоверной информации (Robert, 1999). Концепция двойной записи или бухгалтерского уравнения ($A=C+L$, или стоимость имущества равна сумме капитала плюс обязательства) показывает, почему пробный баланс или балансовый отчет всегда должны обязательно составляться (Nwoko 1990, Бугаев, 2019).

Обучение, практикумы и семинары.

Вузы различных стран и регионов приняли учебные программы и программы научных исследований для разработки и совершенствования стандартов бухгалтерского учета. Этот процесс был призван обеспечить единообразие обработки бизнес-операций (Stoner et al, 2002). Практикумы и семинары организуются в настоящее время в различных странах и регионах бухгалтерскими органами, в том числе государственными и неправительственными организациями. Цель этого процесса состоит в том, чтобы просвещать, обучать и информировать пользователей о том, как составлять достоверные финансовые отчеты, особенно в части их прозрачности и открытости широкой общественности. Nwoko (1988) действительно заметил, что непрерывное обучение и

профессиональное совершенствование оказывает большое влияние на финансовую отчетность.

Информационно-коммуникационные технологии (ИКТ).

Millichamp (1990) рассматривает бухгалтерскую информацию как данные, обработанные на основе первичных документов. Первичные документы обычно включают в свой состав квитанции, ваучеры, счета-фактуры, локальные заказы на поставку (LPO), чеки и бухгалтерские книги и др., которые должны быть проверены на предмет подтверждения арифметической точности (пробный баланс) для подготовки окончательных счетов (продаж, прибылей и убытков, баланса). Дополнительная информация, которая по закону сообщается всевозможным пользователям, обычно включает в себя: примечания к счетам, аудиторский отчет, отчет о движении денежных средств, отчет о добавленной стоимости и групповые счета, подготовленные либо в печатном виде, либо с помощью электронного устройства. Бухгалтерские отчеты, составленные с помощью Интернет-службы или онлайн-системы, должны быть своевременно переданы пользователям с высокой степенью точности (Robert: et al 1990).

Нормативные правовые акты.

Нормативные правовые акты различных стран в области бухгалтерского учета, государственные и независимые контролирующие органы призваны обеспечить надлежащий контроль над государственными и частными финансовыми средствами. Такие нормативные правовые акты определяют в ряде стран (например, в Беларуси) основу регулируемого государством бухгалтерского учета и аудита. Соответствующие законы и поправки в Беларуси также соответственно регулируют правоприменительную практику бухгалтерского учета (Бугаев, 2015, 2017).

Дисциплинарная ответственность и санкции.

Бухгалтерские институты, ассоциации и правительство имеют абсолютный контроль над соблюдением финансовых правил, обработкой хозяйственных операций и выполнения норм кодекса этики, подготовкой и представлением финансовых отчетов (Pyle et al, 1980). Дисциплинарная ответственность и санкции ждут провинившихся членов за несоблюдение установленных правил и обычаев. Тем не менее дисциплинарная ответственность редко применяется из-за отсутствия веских доказательств нарушения установленных норм в правоприменительной практике по всему миру, за исключением случаев вопиющих нарушений и громких общественных скандалов.

Исследователи и их вклад.

Университеты ориентированы на проведение исследований в области бухгалтерского учета, а местные бухгалтерские ассоциации в ряде стран в настоящее время активно занимаются модификацией и обновлением стандартов бухгалтерского учета обработки хозяйственных операций. Преподаватели бухгалтерского учета также принимают участие в выработке идей (концепций) и предложений по формулированию и развитию теорий бухгалтерского учета. Прикладные пакеты программного обеспечения для бухгалтерского учета теперь являются общедоступными, особенно в отношении практики оценки запасов, ведения бухгалтерских книг, составления отчетов о прибылях и убытках, баланса, отчета о движении денежных средств и др. (Robert и др. (1990)).

Основные теоретические достижения отдельных авторов и авторских коллективов доводились через их опубликование в специализированных журналах “Американское бухгалтерское обозрение”, “Европейское бухгалтерское обозрение” и др., входящих в первую десятку журналов в мире по бухгалтерскому учету. А также в книгах (монографиях) отдельных авторов, посвященных развитию теории бухгалтерского учета.

Обработка данных и информационные технологии (DPIT).

Бухгалтерский учет, однако, предшествует компьютеру и компьютерной обработке данных. Их интеграция неразрывна на основании точности, качества, своевременности, скорости обработки и хранения бухгалтерской информации. Akanni (1998), как и Robert и др. (1990) описали механизм использования компьютера в системе компьютерной обработки данных хозяйственных и бухгалтерских операций. Согласно их представлениям, обработка данных в бизнесе осуществляется следующим образом. Исходные первичные документы подвергаются интерпретации, сохранению, последовательной обработке согласно установленных инструкций (так называемый Блок управления - CU).

На основе результатов обработки составляются Отчеты (Management Reports) (Akanni 1998, p. 241).

Соединение бухгалтерского учета с возможностями компьютеров, тем не менее, еще более усиливается методами и этапами сбора данных, перекодирования, анализа, обобщения, передачи и интерпретации финансовых отчетов. Эти этапы также называют обработкой данных в бизнесе (Robert и др. (1999)). Тесная связь, существующая между

системой бухгалтерского учета и системой электронной обработки данных, заключается в выполнении следующей последовательности:

- i. Генерирование данных из исходных первичных документов.
- II. Выдача инструкций и команд различным процессорным блокам или элементам со стороны Блока управления (CU).
- III. Выполнение арифметических и логических операции над исходным документом с помощью арифметической и логической единицы (ALU).
- IV. Проверка книг и записей первичного учета с помощью пробного баланса (Trial Balance) на математическую точность.
- v. Подготовка окончательных отчетов для руководства и других заинтересованных лиц для осуществления эффективного планирования и контроля.
- vi. Хранение информации и инструкций в блоках памяти или в основной памяти и вспомогательном блоке памяти (Robert и др. (1999)).

3 ОБЗОР ТЕОРИЙ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ПРИ ПОДГОТОВКЕ ФИНАНСОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

При подготовке финансовых отчетов выделяются теории, имеющие существенное значение для структурирования и определения того, что отражается в такой отчетности. Такие теории можно рассматривать в следующих четырех аспектах:

3.1 Предположения о бизнес-предприятиях (BEA):

Husband (1954 г.) утверждает, что бизнес может быть отделен от его владельцев, а среда, в которой он работает, необходима для того, чтобы установить границы применения конкретных счетов. В финансовой отчетности отражаются только операции, непосредственно затрагивающие само предприятие. Omolehinwa (2003) также отметил, что в этом случае предполагается наличие отдельной правосубъектности, поскольку бизнес имеет право приобретать активы и нести обязательства, отличные от активов и обязательств его владельцев. Бизнес имеет право подать в суд и быть привлеченным к ответственности, как и любое другое лицо. Оба автора согласились с тем, что иногда это может быть несколько произвольным, особенно для малых и средних предприятий, где дела (операции) владельцев и бизнеса часто неразрывно переплетены. Однако этот процесс может привести к искажению в определении реального дохода, особенно в тех случаях, когда информация о частных расходах владельцев, отличных от расходов принадлежащих им фирм, недоступна. Тем не менее, своевременная консультация и надлежащие бухгалтерские записи устранят надвигающуюся опасность неотделения личных расходов владельцев от коммерческих расходов принадлежащего им бизнеса. Однако то, что Husband (1954) и Omolehinwa (2003) не признали, так это неспособность суда заключить в тюрьму сам бизнес, поскольку только физическое лицо может быть приговорено и заключено в тюрьму, за исключением тех, кто действует в качестве собственника.

3.2 Допущение о непрерывности деятельности (GCA). Оно (допущение) означает, что при составлении финансовой отчетности, предприятие будет продолжать существовать в своей нынешней форме и в неопределенном светлом или не очень будущем (то есть непрерывно), по крайней мере в течение одного финансового года после даты составления отчетности (Fremgen, 1968). Позднее Fremgen (1986) подчеркивает, что организация будет продолжать существовать до тех пор, пока фирма сможет выполнять свои немедленные и долгосрочные финансовые обязательства. Однако допущение GCA гарантирует, что активы также должны оцениваться

на основе их срока полезного использования, стоимости, степени использования и остаточной стоимости для целей определения реального дохода. Противоречие с предположением о непрерывности деятельности заключается в том, что фирма может быть вынуждена пойти на ликвидацию, если она не может выполнить свои краткосрочные и долгосрочные финансовые обязательства при наступлении срока их погашения.

Другими причинами ликвидации фирмы могут быть:

- i. По иску кредиторов или по решению суда.
- ii. Заявление правительства.
- iii. Когда фирма действует за пределами своего учредительного договора и устава (*ultra vires*).
- iv. Когда деятельность фирмы является незаконной, вредной для здоровья и противоречащей общественной политике.
- v. По взаимному согласию владельца и заинтересованных сторон.
- vi. По факту завершении цели создания конкретного предприятия или контракта и;
- vii. В результате непредвиденных обстоятельств (стихийного бедствия, смерть и т. д.).

Omoleshinwa (2004) добавил к вышесказанному, что при оценке активов фирмы могут использовать разные методы, которые могут давать разные значения в финансовой отчетности. Эти методы включают в себя метод FIFO «первый на приход — первый в расход», средневзвешенный метод, LIFO «самый высокий на приход — первый в расход» и «следующий на приход — первый в расход». Амортизация также имеет различные методы расчета. Этими методами являются прямолинейный метод, метод уменьшаемого остатка, метод суммы чисел лет, метод переоценки, метод аннуитета, метод фонда погашения и метод производственных единиц или почасовой метод. Критерий выбора среди различных методов оценки активов может привести к завышению или занижению прибыли в финансовой отчетности. Однако допущение о непрерывности деятельности может быть до некоторой степени реалистичным, если фирма будет в состоянии выполнять свои обычные и долгосрочные финансовые обязательства по мере наступления сроков их погашения. В противном случае организация может отказаться от этого предположения путем ее ликвидации. Сила и слабость фирмы, возможно, будут предсказывать или сигнализировать заинтересованным сторонам об ожидающейся опасности для немедленных действий путем определения различных сильных и слабых сторон, возможностей и угроз (SWOT) фирмы.

3.3 Допущение о стабильной денежной единице (SMUA)

Данное допущение утверждает, что стоимость денежной единицы, используемой при составлении финансовой отчетности, остается постоянной во времени. Справедливость этого предположения несколько сомнительна (Fisher, 1980). Его существование, по-видимому, основано на аддитивном характере учетных данных. В наборе используемых счетов применяются все числа, которые можно складывать и вычитать. Ясно, что даже в арифметике для дошкольников невозможно складывать или вычитать непохожие термины или предметы и получать осмысленный результат, например, два слона, пять яблок и десять автофургонов не составляют осмысленного количества семнадцать (Fisher, 1980). Однако предполагается, что денежная стоимость имущества, машин и оборудования, запасов, дебиторов и денежных средств, полученных в разное время, суммируется в балансовом отчете; которые идентичны, хотя транзакции могли иметь место в разное время. Предположение о стабильности также не учитывает покупательную способность денег, которая постоянно меняется из-за инфляции и других факторов (Buckmaster, and Brooks, 1974). Это допущение также отрицает временную стоимость денег, поскольку оно ошибочно сравнивает прибыль в размере 100,00 белорусских рублей в 2020 году с прибылью в размере 100,00 белорусских рублей в 2022 году, особенно при интерпретации финансового отчета за два года. Однако бросается в глаза, что величина прибыли фирмы за разные отчетные периоды не может претендовать на одинаковость из-за наличия инфляции или изменений покупательной способности или изменения уровня цен. Как правило, уровень инфляции можно использовать в качестве критерия для определения соответствующего уровня стоимости капитала. Использование соответствующего бухгалтерского индекса могло бы переформулировать и устранить различия между счетами, подготовленными в рамках учета исторической стоимости (Historical Cost Accounting - HCA), с учетом текущей покупательной способности (Current Purchasing Power Accounting - CPPA).

3.4 Учетный период или допущение периодичности (Periodicity Assumption - PA) исходит из того, что континуум времени можно разделить на несколько дискретных периодов времени (отчетных периодов) (Британский институт управленческой информации (BIMI, 1984). Согласно Кейнсу (Keynes, 1980), в долгосрочной перспективе мы все «мертвые», что подразумевает, что чистый доход фирмы, рассчитанный в соответствии с этим предположением (дискретный период времени), в конце концов может оказаться нереалистичным из-за наличия инфляции и изменений уровня цен. Прибыль обычно состоит из компонентов нереализованной прибыли или безнадёжной

реализованной выручки, которые в конечном итоге могут стать безнадежными в виде безнадежных долгов. Однако резерв на покрытие убытков может не охватывать всех должников в течение отчетного периода. Точно так же фундаментальной проблемой, будь то в краткосрочном или долгосрочном режиме, является метод оценки акций. Оценка акций может быть основана на полной стоимости или предельной (маржинальной) стоимости, амортизация может рассчитываться по прямолинейному методу или по методу уменьшаемого остатка, особенно когда фирма работает либо на полную мощность или с недостаточной (неполной) мощностью. Там, где используется мощность не на все 100, сумма амортизации будет всегда высока, а это снижает показатель прибыли в финансовых отчетах, и наоборот.

3.5 Конвенция исторической стоимости (Historical cost Convention - НСС): Формирует основу оценки, используемой при подготовке публикуемых финансовых отчетов. То есть все активы отражаются в бухгалтерском учете по стоимости приобретения. Термин «затраты», по словам Хорнгрена и Джорджа (Horngren and George, 1990), является запутанным и сложным для практики его исчисления. Это связано с тем, что стоимость (то есть затраты) может означать разные понятия для разных людей в разное время. Они утверждают, что стоимость является особенно сложной для практического ее расчета, когда такую стоимость называют просроченной или прогнозной (футуристической), производственной стоимостью или стоимостью периода, прямой или косвенной стоимостью. Это сложно для восприятия специалистами и практиками, когда речь идет о переменных затратах, постоянных затратах, полупеременных затратах, полупостоянных затратах, предельных затратах, затратах на поглощение, невозвратных затратах, затратах на преобразование и альтернативных издержках. Путаница может возникнуть, когда определенные стоимостные атрибуты не капитализируются или не должны капитализироваться для целей оценки активов. Они добавили, что, если актив был приобретен по заданному сценарию, два разных бухгалтера могут прийти к разным оценочным суждениям об активе (Pyle et al, 1988). Поскольку активы оцениваются по первоначальной стоимости, для целей определения дохода может возникнуть путаница, если стоимость покупки или ее часть, или общая стоимость рассматривается как историческая стоимость. Чистая балансовая стоимость, полученная в результате вычета амортизационных отчислений на основе различных методов амортизации, может быть разной, отсюда и разница в чистой прибыли (Okoye, 1997).

3.6 Конвенция о реализации (Realization Convention - RC): она предполагает, что только когда договорные отношения между покупателем и продавцом завершены, сумма выручки признается и регистрируется в бухгалтерских книгах, но не обязательно при получении денежных средств. Терпин и Штейн (Turpin and Stein, 1986) утверждают, что отчетный период создает серьезную проблему для принципа реализации, поскольку организация должна признать операции в течение отчетного периода, а не после завершения договорных отношений. Проблема была дополнительно подчеркнута Американской бухгалтерской ассоциацией (1965) следующим образом: организация произвела автофургон в первый год за 30 000 долларов, хранит его в течение второго года, продает его в третий год за 60 000 долларов и получает наличные деньги в четвертый год. Конвенция о реализации утверждала, что элемент выручки и прибыли в размере 60 000 и 30 000 долларов соответственно реализуется на третий год, когда договор купли-продажи был завершен, а не в отчетный период - первый год. Путаница может возникнуть, когда выручка реализуется на основе факта производства, а не когда товары могут быть проданы или оказаны услуги, особенно в случае государственных контрактов. Иногда контракты могут длиться сверх отчетного периода, и выручка может признаваться на основе объема выполненной работы или производства (Hylton, (1965).

3.7 Соглашение (конвенция) о сопоставлении (Matching Conversion – MC): приводит к сопоставлению доходов, полученных организацией, с понесенными расходами. Процесс сопоставления также касается распределения капитальных затрат между отчетными периодами. Сочетание принципов соответствия с принципом реализации приводит к системе бухгалтерского учета по методу начисления (Hylton, 1965). Это означает, что прибыль будет регистрироваться по факту продаж – передачи имущественных прав покупателям, независимо от того, получены деньги или нет. Точно так же принцип соответствия приводит к ассоциации расходов с полученным доходом, независимо от оплаты наличными, связанной с расходами. Прибыль или чистый доход, однако, отражаются в финансовой отчетности, когда расходы, потребленные или понесенные в течение отчетного периода, сопоставляются с доходом, полученным либо денежным методом, либо методом начисления в течение того же отчетного периода.

3.8 Конвенция о двойственности (Duality Convention - DC): связана с системой двойной записи, описанной Лукой Пачоли в 1494 г. Она требует, чтобы каждый бухгалтер вносил в бухгалтерские книги оба аспекта каждой операции, поскольку каждое действие имеет равную и противоположную реакцию (Sterling, 1972). Для каждой записи в бухгалтерской книге должна быть сделана запись равной величины на

противоположной стороне бухгалтерской книги или другой бухгалтерской книги. Таким образом, сумма записей с обеих сторон всех бухгалтерских книг, за исключением ошибок, всегда должна быть равна. Следовательно, арифметическая точность всех бухгалтерских книг дополнительно проверяется путем согласования статей пробного баланса для абсолютного доказательства правильности ведения учета. Однако, как сам пробный баланс, так и отраженная в учете прибыль, не смотря на арифметическую точность отражения всех проводок в бухгалтерской книге не означает, что мое согласие в отношении достоверности учета не является доказательством отсутствия ошибок вследствие: (1) пропуска операций (упущения); (2) неправильной первоначальной записи; (3) нарушением принципов учета (Omolehinwa (2004).

3.9 Конвенция об количественном или денежном измерении (Quantifiability or Money Measurement Convention - MMC): говорится о том, что все объекты, отраженные на счетах, должны быть измеримыми или поддающимися количественной оценке в денежной единице. Это предположение предполагает, что было бы недостаточно включать не поддающиеся количественной оценке элементы в традиционные счета только с использованием для них порядкового ранжирования (Bierman, 1972). Размещение или фиксирование денежной стоимости объекта может каким-то образом сбивать с толку из-за наличия инфляции или изменений в суждениях об уровне цен, однако влияет на концепцию существенности для денежного измерения, поскольку нет единообразия в отношении воспринимаемой стоимости объекта в книге счетов, поскольку стоимость может варьироваться от человека к человеку и от фирмы к фирме. (James, 1955).

3.10 Соображения качества (Quality Considerations - QC): Бухгалтеры, тем не менее, будут стремиться к достижению определенных качественных характеристик при применении операционных соглашений (конвенций) при подготовке финансовой отчетности, как показано ниже:

3.10.1 Принцип Объективности гласит, что записи, сделанные в бухгалтерской книге, показывают, что учетные записи должны быть доступны для проверки независимой стороной. Это обеспечит отсутствие предвзятости в финансовых отчетах и сведет к минимуму возможность субъективного суждения бухгалтера (учебный пакет ACCA - ACCA study pack, 1988). Вопрос проверки объективности является относительным, поскольку IASC (2001) отмечает, что даже учет по исторической стоимости не может быть полностью

объективным. Отличие системы учета по исторической стоимости заключается как в методах оценки, так и в методе оценки срока службы активов, ликвидационной стоимости и стоимости приобретения. Это означает, что разные бухгалтеры могут иметь разную стоимость одних и тех же активов и разную амортизируемую стоимость, что приводит к увеличению или уменьшению чистой прибыли. Однако возможность проверки всех записей в бухгалтерской книге и счетах показывает, как бухгалтеры могут исследовать, проверять, обнаруживать и предотвращать мошенничество, ошибки, растрату, незаконное присвоение, воровство и коррупцию.

3.10.2 Осмотрительность или консерватизм (Prudence or conservatism - C) Указывает на то, что если бухгалтер может учитывать объект более чем одним способом, его выбор между альтернативами должен отдавать предпочтение тому, который обеспечивает наибольший результат консерватизма (Moore, 1972). Принцип также гласит, что при оценке запасов: если текущая цена ниже стоимости приобретения, запасы должны отражаться по более низкой из себестоимости или текущей цене. А если активы выросли в цене, прибыль не должна отражаться в бухгалтерских книгах до тех пор, пока активы не будут проданы. Обычно этот принцип также гласит, что бухгалтеры не должны рассчитывать на получение прибыли, но должны предусмотреть возможные резервы на все убытки (Chambers, 1966).

3.10.3 Рассмотрение согласованности (непротиворечивости) (Consistency consideration - CC). Принцип устанавливает, что если операция или экономическое событие повторяются в разные периоды времени, то бухгалтерское представление должно быть одинаковым для всех периодов времени. Это соображение, однако, не исключает возможности исправления ошибок или изменения порядка учета, когда изменения выгодны с точки зрения лучшего представления экономической реальности (Burk, 1973). Hendrickson (1992), однако, подчеркивает, что при изменении метода учета с прямолинейного на метод уменьшаемого остатка необходимо четко показать последствия изменения и положение как при первоначальном, так и при пересмотренном методе учета. Рассмотрение непротиворечивости формирует основу единообразия и сопоставимости финансовой отчетности в пределах и за пределами отчетных периодов, особенно в отношении целевой прибыли.

3.10.4 Существенность (Materiality – M). Принцип устанавливает способ учета объекта на счетах в зависимости от его величины. Классификация статьи как существенной зависит от того, какое влияние эта статья окажет на интерпретацию сумм (МСФО (SSAP) 4).

Порядок учета государственных субсидий устанавливает, что сумма отложенного кредита, если она существенна, должна отражаться в балансе отдельно. Mascie (1981), как и Nwoko (1990), рассматривал «существенность» как нечто субъективное, поскольку то, что может быть существенным для одного объекта, может не быть существенным для другого объекта. Оба согласились с тем, что для того, чтобы статья была существенной, она должна быть уместной, стоимость может быть распределена по одному отчетному периоду и сверх него, размер или величина статьи может привести к искажению в финансовой отчетности, а ее включение или исключение из финансовых отчетов будут вводить в заблуждение. Chase (1979) добавляет, что значимость статьи, тем не менее, будет определять ее влияние на существенность в финансовых отчетах.

4 ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ В РАЗРАБОТКЕ ЕДИНОЙ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Ни одна созданная человеком система в мире не может претендовать на абсолютную надежность. Бухгалтерский учет как система не является исключением (Robert, et al, 1990). Хотя бухгалтерский учет изменяется однородно с социально-экономическим и политическим развитием, он, тем не менее, столкнулся с некоторыми “эндемическими” опасностями, с которыми действительно столкнулись аналогичные профессии.

Вот некоторые из этих опасностей:

4.1 Культурное разнообразие

Stoner и др. (2002) заметил, что культура является неявным фактором организационного развития и развития рабочей силы. Интеграция различных культур и идеологических учений для формирования общей силы в установлении международных стандартов бухгалтерского учета во всем мире потребовала столетий, чтобы действительно материализоваться. Однако сегодня ситуация не слишком отличается, поскольку культурный империализм развитых стран в отношении развивающихся стран оказал влияние на раннее развитие бухгалтерского учета. Некоторые религии, особенно исламская религия, не поощряют выплату процентов по кредитам и авансам, что, однако, противоречит деловой этике роста капитала и прироста стоимости или увеличения доходов от бизнеса (Robert и др., 1990).

4.2 Языковой барьер или лингвистическая логика

Основным недостатком раннего развития бухгалтерского учета было средство выражения и аппарат коммуникации. Языковые барьеры между странами помешали первым добрым намерениям стимулировать и сформировать орган, на который были бы возложены обязанности по формулированию принципов бухгалтерского учета, обучению и исследованиям в области финансовой отчетности. Способ общения был грубым и в основном осуществлялся с помощью писем, которые практически отсутствовали (не направлялись или же непрофессионально переводились и интерпретировались) в развивающихся странах (Akanni, 1988). В качестве примера можно привести уровень владения профессурой английским языком в Беларуси.

4.3 Проблемы в образовательном уровне

Первые (ранние) специалисты по бухгалтерскому учету не были ориентированы на проведение исследований в области бухгалтерского учета. И тем, кто претендовал на проведение

исследований, сталкивался с большими трудностями в части получения исходной информации и неприятия практиками каких-либо изменений в области учета. (Benjamin, 1990). Как правило, основной проблемой практиков был их уровень образования, а занимающие позиции бухгалтеров в фирмах специалисты в то время не имели широких бухгалтерских знаний. Даже в 21 веке большинство людей, особенно в банковских, страховых и государственных организациях, часто занимают должности бухгалтеров, при этом они не имеют базового бухгалтерского образования и степени бакалавра (не говоря уже о магистерской степени или же степени доктора философии) по учету. Это действительно ограничивает их исследовательские возможности и способность сформулировать принципы бухгалтерского учета (Pyle, et al, 1980). И действительно, о работниках судят по их способностям, а не по их недостаткам.

4.4 Разногласия между академиками и практиками

Комплекс превосходства между практиками и академическими бухгалтерами не смог вовремя восстановить мир и единство, чтобы способствовать началу более раннего развития и роста в профессии бухгалтера. Комплекс превосходства, согласно Анао (1996), не был полностью устранен даже в 20 веке. И это характерно в том числе и для 21 века. Два профессиональных сословия, которые должны были объединить свои идеи и сосредоточиться на разработке более совершенной теории и передовой практики бухгалтерского учета, не имеют до настоящего времени единых целей.

4.5 Разнообразие и сложность государственной политики

Статус-кво иммунитета суверенных государств к независимости определяет характер, масштабы и применение систем бухгалтерского учета, характерных и подходящих для их социально-экономических и политических условий (Glautier, Underdown 2001). Однако возможно, что эти суверенные нации в соответствии со своей культурой формулируют, разрабатывают и внедряют свои собственные национальные системы бухгалтерского учета, в которых меньше заимствований из достижений бухгалтерского учета других стран, и такие системы бухгалтерского учета не будут сопоставимы на международном уровне. А все это еще больше усугубляется нестабильностью денежных единиц и изменениями в социально-политической экономике таких стран (Mootze ,1970).

4.6 Юридическая правоприменительная практика и толкование бизнес-операций

Факторы окружающей среды, культура, религия и политическая власть оказали большое влияние на толкование и трактовку бизнес - операций в разных странах. Если в большинстве экономически развитых стран общее направление развития бухгалтерского учета определяет само профессиональное бухгалтерское сословие (в США Президент страны не влияет ни на теорию, ни на практику бухгалтерского учета), то направление развития бухгалтерского учета в Беларуси определяют органы государственного управления, а не бухгалтерская общественность в лице бухгалтеров-практиков и исследователей проблем бухгалтерского учета.

4.7 Деньги как единица измерения

Согласно Millicham (1990), перевод иностранных дочерних компаний (с другой денежной единицей в денежную единицу материнской компании, который основан на оценках обменного курса и величине инфляции с течением времени, делает международную сопоставимость финансовых отчетов между двумя отчетные периоды очень сложной. Однако в бухгалтерском учете деньги являются единственной единицей измерения, и обмен суммы в белорусских рублях на доллары или фунты стерлингов может не дать ту же самую сумму с течением времени. Нестабильность обменного курса или денежной единицы, однако, более распространена в развивающихся странах (к которым можно смело отнести и Беларусь с Россией).

4.8 Неспособность к объединению положений ряда идеологических норм, проповедуемых различными органами

Nwoko (1988) заметил, что бухгалтерские нормотворческие органы, созданные в разных странах с разными или схожими целями, находились под влиянием их коренных культур, социально-экономических потребностей, политической среды, непрекращающихся изменений в государственной политике и программах. Объединение этих идеологических идей в единое целое может привести к неразрешимой (геркулесовой) задаче опубликовать полную версию, полный документ по теории бухгалтерского учета (American Accounting Association (AAA), 1936). Каждая из стран имеет свою собственную версию в трактовке отдельных положений теории бухгалтерского учета, что делает действительно невозможным создание единой теории бухгалтерского учета.

4.9 Неграмотность

До того, как Лука Пачиоли (Luca Pacioli) опубликовал свою первую книгу о двойной записи в 1494 году, едва ли существовала какая-то другая система, разработанная специально для обучения и проведения исследований в области бухгалтерского учета. Этот период «темных веков» завершился абсолютным невежеством и деградацией бухгалтерского учета, а также отсутствием каких-либо зафиксированных в других письменных источниках исторических данных в отношении раннего развития бухгалтерского учета. Однако сегодня ситуация отличается только в той степени, в которой мы ценим присутствие науки и информационных технологий (Mootze, 1983).

РЕЗЮМЕ и ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В этом разделе подводятся итоги и делаются выводы по проведенному исследованию.

Резюме

Бухгалтерский учет бессознательно развился из социально-экономических и политических потребностей общества путем отслеживания исторических и текущих событий в бизнесе и экономике. Неотъемлемые проблемы измерения, пропорции, записи и совпадения потребностей облегчаются введением стандартной единицы измерения. Рост масштабов бизнеса, вылившийся в промышленную революцию, вынудил бухгалтерский учет перейти на другую стадию развития, называемую *decomputis*, или системой «дохода» и «расхода» в бухгалтерском учете. Эта система, однако, не способствовала определению прибыли, поскольку в ней (системе) отсутствовали методы оценки запасов, определения себестоимости и суммы накопленной амортизации. Появление системы двойной записи должно было свести к минимуму мошенничество, ошибки, незаконное присвоение и хищение активов. Система бухгалтерского учета в большинстве случаев позволяла владельцам долевого (акционерного) капитала быть уверенными в работе и отчетах управляющих (менеджмента), которым были доверены капитал и активы собственников. Последующие достижения и развитие в бухгалтерском учете и его теории были связаны с общепринятыми принципами бухгалтерского учета (GAAP), а именно тем периодом в развитии экономики, когда владельцы доверяют свои ресурсы группе менеджеров для достижения поставленной цели. Следствием явилось появление аудита как инструмента для разрешения конфликтов между пользователями финансовой отчетности. Однако пользователи финансовой отчетности, за исключением, быть может, руководства, получают уверенность в финансовой отчетности, только после того как аудиторы удостоверяют, что отчетность подготовлена в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета. Решения заинтересованных сторон об инвестициях, поглощениях, слияниях и приобретениях обычно основывались на некачественности аудиторских отчетов. Наконец, сегодня всевозможные бухгалтерские пакеты, включая информационные технологии и мощные компьютеры, легко доступны для обеспечения своевременного составления финансовых отчетов с минимальными затратами, высокой скоростью и точностью.

Заключение

Бухгалтерский учет, как бизнес и экономика или любая другая система претерпел изменения, модификации, обновления и улучшения в последние годы. Стагнация между 1400 г. и началом 20 века была вызвана культурными, политическими и идеологическими различиями, политикой правительств, а также языковыми и валютными барьерами. Другие проблемы в развитии бухгалтерского учета включают отсутствие достоверных исторических данных о его раннем развитии, отсутствие квалифицированного исследовательского персонала и исследовательских структур, неграмотность и комплекс взаимного превосходства между академическими и профессиональными бухгалтерами. Однако сейчас ситуация лучше, чем раньше, благодаря появлению МСФО. Разработки МСФО сделали возможным универсальность и сопоставимость финансовой отчетности на региональном и международном уровнях. Нынешнее давление, оказываемое на современные бухгалтерские решения, было нерешенным вопросом в истории бухгалтерского учета. Индивидуальные интересы, место, время и происходящее событие оказывают существенное влияние на расчет затрат, доходов, расходов и даже на выбор способа начисления амортизации. Примечательно, что затраты могут означать разные вещи на понятийном уровне для разных людей в разное время и в разном месте (в разных странах). Существуют различные методы начисления амортизации, выбор которых, однако, повлияет на сумму чистой прибыли. Разрешение конфликта в связи с текущим давлением, оказываемым на современные решения в области бухгалтерского учета, включает в себя последовательное и абсолютное соблюдение предписанных стандартов бухгалтерского учета и финансовых правил. Проблемы современных бухгалтерских решений на уровне отдельных компаний разрешаются на общей модели, в соответствии с которой представляются и принимаются все финансовые документы и отчеты. Аудированные финансовые отчеты также придают силу универсальной приемлемости и являются менее предвзятыми.

Автором рекомендуется соблюдать и упрощать предписания по внедрению этих теорий Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности и практикующими бухгалтерами, чтобы избежать путаницы и возможных скандалов после представления финансовой отчетности вследствие разночтений в практике применения отдельных положений бухгалтерских финансовых стандартов.

Ссылки (References)

- ACA (2003), Foundation Accounting Framework, Paper 1, Lagos Wyse Publications.
- ACCA Study Pack (1988), Level 2 Paper 214, Cost and management accounting II, London, Financial Training Courses Ltd.
- Adeniyi A.A. (2004), Management Accounting Edition, Lagos, Value Analysis Consult. Ahmed R.B (2000), Accounting Theory, 4th Edition, U.K, Business Press Thomson Learning.
- Akanni J.A. (1988), Management, concepts, techniques and cases, Ibadan, Julab Publications Ltd. American
- Accounting Association (AAA), (1966), A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT), USA Research Bulletins.
- American Accounting Association (AAA), (1965), Concepts and Standards Research Study Committee. The Realisation Concept, the Accounting Review.Pp206 -210
- American Accounting Association, (AAA),(1964) the motivational Assumptions for Accounting Theory, the Accounting Review, Vol. 39, No. 3, July.
- American Institute of Certified Public Accountants, Practical Guide on Accounting for uncertain Tax Positions under Fin 48, Nov. 29, 2006
- American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA), (1970) Basic Concepts and Accounting principles underlying Financial Statement of Business Enterprises, Statement No. 4, New York, Accounting principles Board (APB)
- American Accounting Association (AAA), (1936) Concepts and Standards of Accounting Theory, Accounting, Review, Vol. 33, June. Pp216-318.
- Anao A.R. (1996), An Introduction to Financial Accounting, Lagos, Longman Nigeria Ltd.
- Baxter, W.T. (1981), Depreciation: Depreciating Assets - An Introduction, USA, Gee & Co.
- Benjamin, O. (1990), Studies in Accountancy, Text and Readings, Enugu, New Age Publishers.
- Bierman, H. and Drebin, A.R. (1972), Financial Accounting, An Introduction, Collier, Macmillan.
- British Institute of Management Information, (1984), The Accounting Period, Note, 22
- Buckmaster O and Brooks L.D., Effect of price Level Changes in Operating Income CPA Journal May, 1974
- Burk, M. (1973), Consistency and Accounting changes, Texas, CPA.
- Chambers R.J. (1966), Accounting Evolution and Economic Behaviour, USA, Prentice- Hall.
- Chase, K.W. The Limits of Materiality, C.A. Magazine (Canada), June, 1979 Chatfield, Micheal (1977), A
- History of Accounting Thought New York, Kreiger

Dopuch, N. and Sunder, S. FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting; a review (1980), *The Accounting Review*, Vol. LV, No. 1, January.

Edey, H.E. (1970), *The Nature of profit, Accounting and Business Research*, No. 1 winter.

Fisher, I. (1980), *Stabilising the Dollar, USA*, Macmillan.

Fremgen, J.M. (1968) "The Going Concern Assumption" A Critical Appraisal, *The Accounting Review*, October. Vol43 (4).Pp649-656.

Fu P (1971), Government Accounting in China, during the Chou Dynasty (1122BC - 256 BC), *Journal of Accounting Research*. Vol 9(1).Pp40-51.

Gulman, S. (1939), *The Accounting Concepts of Profits*, New York, Ronald Press.

Glautier M.W.E and Underdown B. (2001) *Accounting Theory and Practice*, 7th Ed., New York, Prentice Hall Financial Times.

Glenn, L.J. and James A.G (1974), *Finney and Miller's Principles of Accounting: Intermediate*, 7th Edition, New Jersey, Prentice-Hall Inc.

Goldberg (1949), *The Development of Accounting in Gibson*, Accounting Concepts Reading, Cassell.

Grady, P. (1965), *An Inventory of generally Accepted Accounting principles for Business Enterprises*. Accounting research Study Bo. 7, New York: AICPA.

Hendrikson E.S. (1992), *Accounting Theory*, 5 th Edition, USA, Richard D. Irwin.

Horngren, C.T. and George E. (1990), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 6th edition, New Delhi, Prentice Hall of India private Ltd.

Husband, GR., (1954) "the Entity Concept in Accounting: *The Accounting Review*, October, Vol. 29(4) Pp552-563

Hylton, D.P. (1965), *Matching Revenues with Expenses*, *The Accounting review*, New York City.

Institute of Chartered Accountant in England and Wales, (1975), *Recommendation on Accounting Principles*

International Financial Reporting Standards - IFRS, (2007). *The Full Text of International Financial Reporting Standards extant at 1 January 2007*, International Accounting Standards Board Committee Foundation (IASCF), London, United Kingdom.

International Accounting Standards Committee - IASC (2001). *The Full Text of International accounting Standards and SIC Interpretations*, London, IASB Publications.

James M.E. (1955), *Estate Account of the East of Northumberland (1562-16370*, London, Surtes Society.

Jennings A.R. (1990), *Financial Accounting*, London, DP. Publications.

Keister O.R (1965), *The Mechanics of Mesopotamian Record-keeping*. *The National Association of Accountants Bulletin*. II.

Keynes L. (1980), "In The Long Run we are all dead" *the Penguin Dictionary of Modern Quotation* by J.M. and

M.J. Cohen, Penguin.

Littleton, A.C. (1966), *The Functional Development of Double-Entry*, The Accountant, New York, Text Press.

Macre, R. (1981), *a Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting*, Accounting standard Committee Members of ICAEW, The development of Accounting Study in UK dates from 1970

Mike, H. and Fred K. (1983), *Financial Accounting Theory and Standards*, 2nd Edition, Great Britain, Prentice Hall International, Inc.

Millichamp A.N. (1990) *Auditing: An Instructional Manual for Accounting Students*, 5th Edition, London, DP Publication Ltd.

Moore, M.L. (1972), *Conservatism*, Texas, CPA.

Mootze M, (1970), Three contributions to the development of Accounting principles prior to 1930, *Journal of Accounting Research*, AAA. Vol. 8(1) Pp145-155.

Mootze, M. (1983), *The development of Accounting theory*, 3rd Edition, New York, Texas Inc.

Nwoko Chinedu (1990), *Studies in Accounting, Text and Reading*, Enugu, New Age Publishers.

Okoye I.C (2003), *Research Manual, Guide for Research in Applied Science, Education, Technology, Medicine, Engineering and Business*, Yola Paraclete Publishers.

Okoye, A.E. (1997), *Cost Accountancy: Managerial Operational Applications*, Benin, United City Press.

Ola C.S., (1985), *Accountancy for Higher Exams*, Ibadan, University Press Ltd.

Omolehinwa Eddy (2004), *Coping with Cost Accounting*, Lagos, Pumark Ltd.

Omolehinwa, O. (2003), *Foundation of Accounting*, Lagos Pumark Nigeria Ltd.

Osuala E.C. (2005) *Introduction to Research Methodology*, 3rd Edition, Enugu, Africana First Publishers Limited.

Paton and Littleton (1940), *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA.

Paton W.A. (1922), *Accounting Theory*, reprinted 1973, Lawrence, Kansas, Scholars Books Co. and 1996, Matthew and Parera, Cataloguing-in-Publication Data.

Paul Gee (1985), *Book-keeping and Accounts*, 19th Edition, London, Butterworth & Co Ltd.

Perara M.H.B and Matthew MR (1996), *Accounting theory and Development Australia*, International Thomson Publishing Company.

Pyle W. White J. and Zin M. (1980), *Fundamental Accounting Principles*, 3rd Edition, USA, Richard D. Irwin Inc.

Pyle, White, Larson and Zin (1988), *Fundamental Accounting Principles*, 3rd edition, USA, Richard D. Irwin Inc.

- Remi, A., (2006), Advanced Financial Accounting, Second Edition, Lagos Master Stroke Consulting.
- Richard J.B. (1981), Introduction to Accountancy and Finance, London. The Macmillan Press Ltd.
- Robert O.I. (1999), Financial accounting Made Simple, Lagos, ROI Publishers.
- Robert, G.M. Joesl, E.R. and James, R.C. (1990), Information Systems for Modern Management, 3rd Edition, New Delhi, Prentice Hall of India Ltd.
- Rorem C.R. (1937) Accounting Theory: A critique of the Tentative Statement of Accounting principles, Accounting Review. Vol.12 (2) Pp133-138.
- SSAP 4, The Accounting Treatment of Government Grant, ASC, April, 1974
- Sterling R.R. (1972), An Explication and Analysis of the Structure of Accounting, USA, Abacus.
- Stoner J., Freeman R. and Gilbert, D Jr. (2002), Management, Sixth Edition, India, Prentice Hall.
- Turpin, P.H and Stein, N.D (1986), Q & A on Financial Accounting Advanced Techniques, 2nd Edition, Great Britain, Financial Training Publications Limited.
- Wolk Harry I, Dodd James L and Rozycki John J (2008). Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment, 7th edition, Sage Publications Inc. California.
- Yamey, B.S. (1940). The Functional Development of Double-entry, The Accountant, New York, Text Press. Vol. 103Pp333-342
- Yamey B.S. (1980), early views on the origins and Development on Book-Keeping and Accounting, Accounting and Business Research (Special Accounting History) issues, New York, Standard Text Press. Pp81-91.

Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. / А. В. Бугаев. – Минск: Регистр, 2015. – 550 с.

Бугаев, А. В. Бухгалтерский учет и аудит: курс лекций / А. В. Бугаев. – Витебск: УО «ВГТУ», 2017. – 511 с.

Бугаев, А. В. Международные стандарты финансовой отчетности: конспект лекций / А. В. Бугаев. – Витебск: УО «ВГТУ», 2019. – 107 с.

Научное издание

Бугаев Александр Владимирович

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ХРОНИКИ ЭВОЛЮЦИИ И РАЗВИТИЯ

Ответственный за выпуск Т.А.Фалалеева

В авторской редакции

Подписано в печать 28.08.2022
Формат 64x84 1/16. Бумага офсетная.
Гарнитура Mugiad Pro. Печать офсетная.
Усл.печ.л. 3,71. Уч.-изд.л. 1,73.
Тираж 100 экз. Заказ 4513.

Общество с ограниченной ответственностью «Издательство «Регистр»
Свидетельство о Государственной регистрации издателей, изготовителей и
распространителей печатных изданий №1/404 от 17.07.2014
Тел./факс: (10-375-17) 286-06-08, 286-06-14

ООО «Издательство «Регистр»
Свидетельство о Государственной регистрации издателей, изготовителей и
распространителей печатных изданий №1/404 от 17.07.2014
Тел./факс: (10-375-17) 286-06-08, 286-06-14

Отпечатано на копировально-множительной технике