

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АУДИТ

УДК 330.8

В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ЛОГИКА ЭВОЛЮЦИИ

В статье представлен анализ эволюции подходов к разработке теоретических основ бухгалтерского учета, включая рассмотрение базовых идей в сфере формирования бухгалтерских регулятивов хозяйственной и методологической направленности и соотношения научного и практического аспектов учета. Логика изложения предусматривает следующую структуру статьи: а) бизнес-среда и бухгалтерский учет на рубеже XIX и XX вв.; б) целевое предназначение бухгалтерского учета и смена базовых ориентиров; в) сущность правового и методологического регулирования бухгалтерского учета; г) индуктивный и дедуктивный подходы к построению теории бухгалтерского учета; д) российская специфика в области регулирования учета; е) инициаторы и разработчики идеи концептуальных основ бухгалтерского учета; ж) основные этапы эволюции концептуальных основ бухгалтерского учета, включая краткий обзор европейских инициатив и международного опыта. Показано, что внедрение американской модели административного и методологического регулирования учета становится общемировым трендом. Обоснована необходимость изменения взаимоотношений между российским регулятором учета и профессиональными бухгалтерскими институтами, раскрыты некоторые причины недостаточного уровня научных исследований в области бухгалтерского учета в России. Библиогр. 58 назв. Табл. 1.

Ключевые слова: концептуальные основы бухгалтерского учета, дедуктивный и индуктивный подходы, правовое регулирование, методологическое регулирование, контрольно-аналитическая функция учета, информационно-коммуникативная функция учета, профессиональные бухгалтерские институты, бухгалтерские регулятивы, англо-американская модель учета.

Valery V. Kovalev, Vitaly V. Kovalev

CONCEPTUAL FRAMEWORK OF ACCOUNTING: LOGIC OF EVOLUTION

The analysis of evolution of approaches to development of the theoretical bases of accounting, including consideration of the main ideas regarding formation of accounting regulation of an economic and methodological orientation and correlation of scientific and practical aspects of accounting are

Валерий Викторович КОВАЛЕВ — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет; Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская набережная, 7/9; v.kovalev@spbu.ru

Виталий Валерьевич КОВАЛЕВ — доктор экономических наук, профессор, Санкт-Петербургский государственный университет; Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская набережная, 7/9; v.v.kovalev@spbu.ru

Valery V. KOVALEV — Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Statistics, Accounting and Auditing, St. Petersburg State University; 7/9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation; v.kovalev@spbu.ru

Vitaly V. KOVALEV — Doctor of Economics, Professor, St. Petersburg State University; 7/9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation; v.v.kovalev@spbu.ru

presented in this paper. The logic of the article provides in the following structure: a) business environment and accounting at the turn of XIX and XX centuries; b) the objective of accounting and the change of the basic goals; c) the essence of the legal and methodological regulation of accounting; d) inductive and deductive approaches to the construction of the theory of accounting; e) the Russian specificity in the regulation of accounting; f) the initiators and developers of the idea of conceptual framework of accounting; g) the main stages of the evolution of conceptual framework of accounting, including overview of European initiatives and international experience. It is shown that the introduction of the American model of administrative and methodological management in the area of accounting is becoming a worldwide trend. Need of change of relationship between the Russian regulator in the area of accounting and professional accounting institutes is proved, the separate reasons of insufficient level of scientific researches in the field of accounting in Russia are presented. Refs 58. Table 1.

Keywords: conceptual framework of accounting, deductive and inductive approaches, legal regulation, methodological regulation, control and analytical functions of accounting, information and communication functions of accounting, professional accounting institutions, accounting legislation, the Anglo-American accounting model.

Введение

Как и любой вид деятельности, бухгалтерия нуждается в определенном правовом, хозяйственном и методологическом регулировании, имеющем целью выработку и декларирование некоего свода правил поведения (как организационно-административной, так и методологической направленности), следовать которому обязуются и/или соглашаются субъекты, для которых эти правила разрабатываются. Администрирование учета проявляется в виде ряда регулятивов, степень обязательности подготовки и исполнения которых может быть дифференцированной как по авторству, так и по объектам приложения. Что касается методологии учета, имеющей целью, во-первых, объяснение сути, технологии и инструментария этой области деятельности человека и, во-вторых, придание осмысленности, целенаправленности и определенной универсальности действиям бухгалтеров-практиков, то она формируется в зависимости от того, в какой степени эта область деятельности может быть ассоциирована с наукой. Если эта деятельность (т.е. систематизированный учет) может иметь научное толкование, то методология раскрывается и развивается в виде теоретических разработок (вариативных стандартов, положений, научных и научно-методических трудов и др.); если такое толкование научным сообществом признается сомнительным, то речь идет о наборах технических инструкций и правил предписывающего характера.

Исторически правовое регулирование общественных отношений (в том числе и хозяйственных) развивалось в рамках двух принципиально различающихся базовых систем, основанных соответственно на: 1) *общем (прецедентном) праве* (этот подход характерен прежде всего для ведущих англоязычных стран: Австралии, Великобритании, Канады, США и др.) и 2) *римском (романском) праве* (этому подходу следуют Германия, Франция, Япония и др.). Первый подход предполагает фиксирование правовых прецедентов (понятий, ситуаций), которым в дальнейшем можно следовать в подобных ситуациях. Второй подход ориентирует на создание некой довольно устойчивой общей структуры, кодифицированного фонда основных правовых понятий, определенных в законах, кодексах, других нормативных актах с четким отраслевым подразделением. Предполагается, что в рамках этой структуры объяснима любая возможная ситуация. Оба эти подхода могут быть распространены как на администрирование, так и на методологию. В приложении

к учету первый подход означает постепенное формирование неких общих бухгалтерских категорий путем обособления и типизации конкретных хозяйственных ситуаций в случае их появления, реагирования на них и объяснения правил учета именно в ситуации этого типа. Иными словами, требуемые правила и основные категории формулируются как результат необходимого, вынужденного реагирования на некую ситуацию, которая в дальнейшем типизируется в качестве образца, а упомянутые правила становятся образцом того, каким образом нужно действовать в ситуациях похожего типа¹. Возникновение новой специфической ситуации является причиной написания нового правила и категорий. Второй подход предполагает разработку неких общих, стандартизованных категорий, понятий и правил, связанных с трактовкой сути бухгалтерского учета, а не потребностью объяснять какое-то вновь появившееся событие. Эти общие категории поэтому приложимы к любой ситуации, к любому объекту учета и факту хозяйственной жизни в части его признания, оценки, представления. Иными словами, любая вновь появляющаяся ситуация не требует разработки новых правил, но вписывается по неким общим признакам в правила уже существующие. Особняком стоит вопрос о том, кто должен и может разрабатывать упомянутые регулятивы (правила) и какова степень их авторитарности?

Вопрос о методологии бухгалтерского учета, проявляющейся в формировании теоретических оснований данной области деятельности человека, довольно дискуссионен как в практическом, так и в научном контексте (не случайно многие небухгалтеры призывают рассматривать учет как некую технологию, если и имеющую отношение к науке, то весьма несущественное). Как показывает анализ истории развития учета (подчеркнем, в нашей стране!), основания для такого суждения есть, хотя оно весьма спорно, а ситуация с признанием места бухгалтерского учета в составе наук не так уж безнадежна.

В России (СССР) бухгалтерский учет с 1992 г. постепенно, но неуклонно дрейфует в сторону адаптации основных идей и положений англо-американской модели. Этот процесс критическим образом затрагивает не только процедурно-технологическую сторону бухгалтерии, но и направления развития теоретических и научно-практических исследований. Пока ещё четкие ориентиры таких исследований не сформулированы, что вполне отчетливо проявляется в отсутствии знаковых научных исследований, теоретических статей, монографий. Поэтому представляется уместным ознакомиться с эволюцией взаимоотношений науки и учетной практики и с опытом развития научных исследований в рамках парадигмы англо-американской модели учета, определяющей ныне перспективы развития бухгалтерской науки и практики.

В настоящей статье будут рассмотрены два ключевых вопроса (сюжета): 1) какие базовые тенденции были характерны для развития учета в XX в.; 2) каким об-

¹ Приведем пример. В начале 90-х годов XX в. в России появилась необходимость внедрения идеи аудита. Соответствующей законодательной базы не было, а возможность ее достаточно быстрой разработки в условиях определенного противостояния тогдашнего Президента страны Б. Н. Ельцина и Верховного Совета РФ была сомнительной. Однако проблему надо было решать, и потому появился соответствующий указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» как временный нормативный документ, позволявший выйти из этой коллизии и действовавший вплоть до появления Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ.

разом научное и практическое начала сочетаются в учете в контексте изменения его роли в современной бизнес-среде.

1. Бизнес-среда и бухгалтерский учет на рубеже XIX и XX вв.

Считается, что бухгалтерский учет как наука сформировался в конце XVIII — начале XIX в. (подробно этапы становления учета, сущность парадигм бухгалтерского учета, эволюция различных теорий юридического и экономического направлений, перспективы развития бухгалтерии как науки, а также роль национальных школ в этом процессе описаны, в частности, в работах [Галаган, 1927, с. 99–166; Езерский, 1873; Помазков, 1929; Соколов, 1996, с. 108–205; Mattesich, 2008, p. 21–40; Studies in the History of Accounting, 1956; Philosophical Perspectives on Accounting, 1993]). Этот процесс в значительной степени предопределялся теми изменениями, которые были характерны для предпринимательства в те годы. Еще в конце XIX в. крупный бизнес в Европе и Америке, во-первых, не играл подавляюще важной роли в национальной экономике² и, во-вторых, в долгосрочном и среднесрочном аспектах в основном финансировался, а следовательно, и управлялся крупными банками. Однако уже в начале XX в. в ряде ведущих стран, и прежде всего в США и Великобритании, произошли серьезные изменения в результате эволюционных процессов в концентрации бизнеса и повышении роли рынков капитала. Крупные компании стали постепенно расширять круг поставщиков капитала сначала во внутринациональном, а затем и в международном контекстах, ускорились процессы интернационализации компаний, причем не только по рынкам сбыта своей продукции, но и по источникам привлечения финансовых ресурсов. Существенным образом изменилась роль фондовых бирж, появились специализированные финансовые компании, расширился круг инвесторов, причем не только институциональных, но, главным образом, индивидуальных (физических лиц). Смена тенденций в финансировании крупного бизнеса не могла не сказаться на информационном обеспечении бизнес-среды. В те времена, когда основную роль в финансировании бизнеса играли банки, круг инвесторов, да в общем-то и кредиторов, был достаточно ограниченным, а их первостепенной целью было получение информации о финансовом положении заемщика (фирмы) и его потенциальной способности отвечать по принятым кредитным обязательствам. Такую информацию можно было получить из баланса фирмы. Возникновение принципиально иной схемы долгосрочного финансирования, подразумевавшей расширение круга инвесторов за счет вовлечения в этот процесс существенного числа физических лиц, привело, во-первых, к значительному повышению интереса к публичной отчетности, ее статусу, возможным и целесообразным требованиям и ограничениям и, во-вторых, к кардинальному изменению целевых ориентиров корпуса инвесторов в целом. Поскольку физические лица обеспечивают массовость, но каждый из них в отдельности не обладает крупными финансовыми ресурсами для инвестирования, их прежде всего интересует вопрос эффективности вложений, отдачи на вложенный капитал в краткосрочном аспекте. Если эта отдача мала, инвестор предпочтет освободиться от невыгодной, по

² Р. Хайлбронер отмечает: «В первые годы XIX в. порядка трех четвертей американцев работали на себя, будь то на ферме или в крошечных лавочках. Сегодня же их доля составляет около 10%» [Хайлбронер, 2008, с. 208].

его мнению, инвестиции. Именно поэтому таких инвесторов интересует главным образом информация о текущей прибыльности компании и ее дивидендной политике. Отсюда вполне объяснима смена ориентиров и приоритетов в ожидаемом информационном обеспечении: объектом внимания широкого круга инвесторов становится не баланс, но отчет о прибылях и убытках, а потому фирмы все в большей степени вынуждены уделять первостепенное внимание алгоритмам расчета доходов, расходов, прибыли и формируемых на их основе показателей эффективности (рентабельности)³.

Каких-либо единых алгоритмов и правил формирования и представления отчетности в те годы не существовало; более того, даже намек на то, чтобы предпринять какие-либо попытки по установлению подобных правил, не мог рассматриваться ввиду наступившей вскоре турбулентности в мировой экономике. На конец 20-х — начало 30-х годов XX в. пришелся пик мирового экономического кризиса, названного позднее Великой депрессией. Вполне объяснимо, что в эти годы в учете и отчетности крупнейших фирм ведущих стран приоритет отдавался текущим ценам. По мере затухания кризисных процессов и наступления определенного зстоя в экономике собственно ориентация на весьма субъективные текущие цены (равно как и отсутствие каких-либо понятных правил по их использованию) стала рассматриваться многими инвесторами, биржами и государственными органами, имеющими отношение к регулированию финансовых рынков, как серьезный фактор искажения картинки (в виде публичной отчетности) о финансовом положении фирмы и полученных ею финансовых результатов. Вновь было обращено внимание на учет с использованием оценок по себестоимости. Строго говоря, искажение оценок как активов, так и финансовых результатов не было чем-то необычным и ранее. Так, по мнению британского ученого Дж. Эдвардса (*John Richard Edwards*), практика искажения руководством корпораций декларируемой прибыли, имевшая целью привлечение капитала, в XIX в. была довольно распространенным явлением, что в немалой степени как раз и стимулировало разработку ряда базовых концептуальных идей, включая концепцию осторожности [Edwards, 1989, p. 109, 110]. Однако именно события первой трети XX в. послужили толчком как к переосмыслению роли бухгалтерского учета в информационном обеспечении бизнес-среды, так и к осознанию необходимости разработки и декларирования всем заинтересованным лицам его теоретических устоев, объясняющих логику, базовые категории и процедуры.

2. Целевое предназначение бухгалтерского учета: смена базовых ориентиров

Информационное обеспечение предпринимательской деятельности субъектов бизнес-среды довольно обширно, однако именно данные бухгалтерского учета, без сомнения, составляют его сущностное ядро (подробнее см.: [Ковалев В. В., Ковалев Вит. В., 2012]). Как известно, бухгалтерский учет выполняет две основные

³ Не случайно принципиальные различия в организации деятельности предприятий, например, в СССР (России) и США влияли и на восприятие сравнительной значимости отчетных форм: в нашей стране баланс традиционно считается основной формой (поэтому он и нумеровался как форма № 1), тогда как в странах, исповедующих англо-американскую модель учета, в качестве таковой рассматривают отчет о прибылях и убытках [Comparative International Accounting, 1991, p. 393].

функции: 1) контрольно-аналитическую и 2) информационно-коммуникативную. Первая функция выстраивается прежде всего с позиции интересов управленческого персонала, вторая — с позиции интересов сторонних лиц, к которым относятся фактические и потенциальные инвесторы (*собственники фирмы*, т. е. учредители и участники, и ее *лендеры*, т. е. долгосрочные кредиторы). Еще в XIX в. четкого различия между упомянутыми функциями не проводилось; причина проста — типовая фирма была сравнительно небольшой по размеру, ее собственником и топ-менеджером обычно был один и тот же человек (семья). Именно поэтому можно говорить о доминанте (в то время) контрольной функции учета; коммуникативный аспект, понимаемый как необходимость и желательность предоставления широкому кругу участников бизнес-сообщества релевантной информации об имущественном и финансовом потенциалах фирмы и эффективности ее работы с целью в основном расширения масштабов деятельности за счет привлечения внешних источников финансирования, практически не был актуальным. С течением лет ситуация сменилась на диаметрально противоположную, что и было окончательно зафиксировано во второй половине XX в. Доминантность коммуникативной функции учета предопределилась двумя основными причинами: во-первых, усилением значимости рынков вообще и финансовых в частности (и прежде всего рынков капитала) как основных источников привлечения финансовых ресурсов и, во-вторых, резким укрупнением системообразующих бизнес-единиц в национальных экономиках с одновременным и вполне объяснимым установлением ведущей роли корпоративной формы организации бизнеса. Упомянутыми причинами обуславливалось и постепенное совершенствование структуры бухгалтерии, выразившееся в формировании двух взаимосвязанных ее подразделов — финансового учета и управленческого учета (напомним, что поначалу бухгалтерский учет был по сути своей учетом управленческим). Финансовый учет стал пониматься как область деятельности бухгалтера, конечной целью которой стало формирование общедоступной отчетности, содержащей данные, потенциально несущие информацию. Эта отчетность, составляемая в соответствии с публично оглашаемыми бухгалтерскими стандартами (правилами), трактуется прежде всего как средство обеспечения коммуникации между всеми заинтересованными в конкретном хозяйствующем субъекте участниками бизнес-среды (включая органы государства). Поскольку финансовые рынки традиционно наиболее развиты в США и Великобритании, именно представители англо-американских бухгалтерской и финансовой школ стали основными идеологами формирования, структурирования и совершенствования публичного информационного обеспечения фактических и потенциальных инвесторов.

В настоящее время тезис о доминанте информационно-коммуникативной функции бухгалтерского учета в современной бизнес-среде практически не оспаривается. Как отмечалось выше, данный тезис приложим прежде всего к корпорациям, т. е. крупным фирмам, имеющим непосредственное касательство к рынкам капитала, с помощью которых они реализуют так называемые проекты финансирования (откуда взять деньги?) и инвестирования (куда вложить деньги?). Проекты первого типа имеют целью мобилизацию источников финансирования на долгосрочной основе (в первую очередь за счет эмиссии акций и облигаций); проекты второго типа предполагают вложение средств, они имеют многоцелевой

характер, в частности занятие новых рынков сбыта, хеджирование производственных рисков, каскадное наращивание объемов деятельности и др. Эффективная реализация фирмой любого подобного проекта невозможна без предоставления ею публичной информации о своем имущественном и финансовом потенциалах, финансовых результатах, планах и намерениях. Кроме того, дополнительная информация формируется в ходе проведения так называемой «должной проверки» (*due diligence*), сопровождающей любой значимый проект финансирования или инвестирования. Идея приоритетной значимости информационно-коммуникативной функции бухгалтерского учета приложима, хотя и в меньшей степени, и к другим организационно-правовым формам ведения бизнеса, поскольку никакие более или менее устойчивые контрагентские связи, оформляемые финансовыми договорами, невозможны без взаимного предоставления контрагентами данных о своем финансовом положении (хотя бы на уровне годовой отчетности). Иными словами, значимость публичной финансовой отчетности как источника достаточно объемных и достоверных данных в настоящее время в бизнес-среде является абсолютной. Именно этим обстоятельством объясняются появление и всевозрастающая роль национальных и международных стандартов ведения учета (составления финансовой отчетности), благодаря которым формируются и публично оглашаются некоторые инвариантные способы ведения учета и составления отчетности, понятные бизнес-сообществу и принимаемые им.

3. Регулирование бухгалтерского учета

Логика регулирования любого сегмента бизнес-среды, в том числе и бухгалтерского учета, в значительной степени определяется тем обстоятельством, в какой мере государство считает целесообразным вмешиваться в функционирование этого сегмента. Можно говорить о двух аспектах регулирования: с позиции хозяйственного права и с позиции методологии.

Правовое регулирование. Исторически в ходе развития учета и системы регулирования сложились два принципиально различающихся подхода: 1) государство полностью контролирует функционирование системы учета путем выпуска ряда законодательных актов; 2) государство номинально или фактически, но в значительной степени устраняется от регулирования. Номинальность означает, что государство не очень сильно вмешивается в учет как в сферу деятельности, требующую обязательного регулирования, а потому не издает каких-либо норм и тем самым предлагает данному сегменту развиваться по своим внутрисистемным канонам. Очевидно, что в общемировой практике именно этот вариант и был доминирующим на протяжении большего периода становления и функционирования учета. Фактическое самоустранение означает, что формально государство закрепляет за собой право регулировать учет, но на самом деле или распространяет свое влияние (причем в самом общем смысле) лишь на очень ограниченный сегмент бизнеса, или передает функции регулирования профессиональному сообществу. В акцентированном виде первый подход был свойствен учету в СССР; второй подход в значительной степени олицетворяется с деятельностью американского регулятора бухгалтерского учета — государство в лице Комиссии по ценным бумагам (*Securities and Exchange Commission, SEC*) ограничивается требованием к публичным ком-

паниям предоставлять отчетность заинтересованным лицам, но не вмешивается в порядок ее составления и представления. Что касается других компаний (а количественно они составляют подавляющее большинство), то здесь все отдано на откуп профессиональному сообществу и, в известном смысле, налоговым органам. Заметим, что в наиболее общем смысле понятие «учет» (*accounting*) и область деятельности, под ним подразумеваемая, в доминирующей ныне в мире англо-американской парадигме учета трактуется в расширительном смысле и в настоящее время включает в себя: *финансовый учет* (выходной продукт — публичная отчетность), *управленческий учет* (выходной продукт — система внутрифирменного информирования менеджеров), *налоговый учет* (выходной продукт — данные, предоставляемые в налоговые органы согласно налоговому законодательству), *аудит* (выходной продукт — аудиторский отчет, включающий аудиторское заключение как обязательный информационный компонент, сопровождающий публичную отчетность). Отсюда, кстати, видно, что в чистом виде абстрагирования государства от регулирования учета не может быть в принципе.

Методологическое регулирование. С позиции практики учет по самой своей сути является технологией, хорошо структурируемой в принципе, имеющей очевидную повторяемость, цикличность и потенциальную унифицируемость отдельных этапов, методов, процедур. Вопрос лишь в том, кто должен и может определять методологические аспекты этого процесса. Вновь возможны две базовые альтернативы: государство или профессиональное сообщество. Так, в США вопросы разработки учетной методологии полностью переданы профессиональному сообществу и реализованы в виде так называемых общепризнанных принципов бухгалтерского учета (*Generally Accepted Accounting Principles, GAAP*). В нашей стране в годы советской власти вопросы правового и методологического регулирования учета полностью находились в ведении государственных органов. В настоящее время вопросы методологического характера должны главным образом отражаться в федеральных стандартах, право разработки которых, согласно ст. 27 Федерального закона РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»⁴, может быть предоставлено любому субъекту негосударственного регулирования бухгалтерского учета. Таким образом, что касается регулирования учета, то в последние годы в России наметился явный отход от доминанты государства в этом процессе в сторону признания возможности участия в нем неправительственных организаций (будущее покажет степень формальности заявленной тенденции). Это не есть безоговорочная реализация американского подхода в чистом виде, но очевидное признание ключевых положений англо-американской бухгалтерской теории и практики.

4. Подходы к построению теории бухгалтерского учета

Дискуссии о том, является ли некоторое направление самостоятельной наукой, возможно, и не бесполезны, но достаточно схоластичны, прежде всего, по той простой причине, что само понятие «наука» весьма многопланово. Кроме того, традиционный подход обособления некоторого знания в самостоятельную науку,

⁴ О бухгалтерском учете: Федеральный закон РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (<http://www.consultant.ru/law/doc/buhuchet/>).

основывающийся на идентификации ее предмета и метода, не всегда срабатывает. На это совершенно справедливо указывал Й. Шумпетер, по мнению которого «границы большинства наук непрерывно сдвигались, и бесполезно определять их исходя из предмета или метода. В особенности это относится к экономической науке, не являющейся (в отличие, например, от акустики) строгой наукой, а скорее представляющей собой совокупность плохо упорядоченных и пересекающихся между собой областей знания (сродни медицине)» [Шумпетер, 2001, с. 12].

Предоставим возможность экономистам-теоретикам комментировать приведенное утверждение, что же касается бухгалтерского учета, то он-то как раз и является собой счастливое исключение из подмеченной знаменитым австрийцем закономерности. В его известной работе «История экономического анализа» можно найти различные определения науки; приведем два из них: «наука — это любой вид знания, которое является объектом сознательного совершенствования» и «наука — это любая область знания, выработавшая специализированную технику поиска и интерпретации (анализа) фактов» [Шумпетер, 2001, с. 8]. Несложно заметить, что бухгалтерский учет, возможно, как никакая другая прикладная экономическая наука, прекрасно вписывается в оба эти определения, поскольку с очевидностью совершенствуется уже многие столетия⁵, имеет свой специфический категорийный аппарат (проводка, двойная запись, дебет, кредит, сторно и др.), метод (двойная запись, инвентаризация, калькуляция, баланс и др.), предмет (совокупность фактов хозяйственной жизни). Все вместе они составляют ту «специализированную технику поиска и интерпретации фактов», о которой говорит Шумпетер.

Американские ученые Э. Хендриксен и М. Ван Бреда определяют теорию бухгалтерского учета как «взаимосвязанный набор логических принципов, которые (1) обеспечивают лучшее понимание существующей практики инвесторами, менеджерами, студентами и практикующими специалистами; (2) дают концептуальные основы для оценки существующей учетной практики; (3) направляют развитие новых практических методов и процедур» [Хендриксен, Ван Бреда, 1997, с. 24]. Именно последний пункт является наиболее важной целью усилий по разработке теории бухгалтерского учета. Вместе с тем является общепризнанным, что какой-либо единой теории бухгалтерского учета за все время его эволюции так и не создано (варианты классификации различных подходов к формированию теории учета описаны, например, в работах [Riahi-Belkaoui, 2005; Хендриксен, Ван Бреда, 1997]). Более того, Э. Хендриксен и М. Ван Бреда утверждают, что «единая общая теория учета является только желаемой, но бухгалтерский учет как наука еще находится на слишком примитивном уровне развития. Лучшее, что может быть достигнуто на этом этапе, — это набор теорий, подтеорий, моделей, которые могут дополнять друг друга, сочетаться и конкурировать между собой» [Хендриксен, Ван Бреда, 1997, с. 24]⁶. Вопрос о том, возможно ли построить такую теорию, пока в яв-

⁵ Уместно напомнить, что одна из ранних форм учета — манориальный учет — получила достаточно широкое распространение в средневековой Европе; этому учету посвящались книги и практические руководства, а начиная с XIII в. он был включен как учебная дисциплина в программу Оксфордского университета [Edwards, 1989, p. 37].

⁶ Высказанное суждение представляется если не спорным, то чрезмерно резким. Как бы то ни было, но исследования в сфере учета западными учеными ведутся весьма активно, а бухгалтерский учет традиционно представлен в системе научных знаний: программы аспирантуры в области учета

ном виде не обсуждается. Тем не менее определенные усилия в этом направлении предпринимаются, включая систематизацию подходов к ее созданию.

В частности, известны два варианта конструирования теории бухгалтерского учета: дедуктивный и индуктивный. Первый вариант предполагает выстраивание довольно жесткой схемы аргументов и положений, при которых введение каких-либо новых положений теории невозможно без критического противоречия положениям теории действующей. Иными словами, выстроенная теория представляется относительно устойчивым конструктом. Этот подход предусматривает формулирование логической структуры системы учета, ее целевых установок, основных функций, понятийного аппарата, предпосылок, постулатов, принципов и др., т. е. ряда общих системообразующих элементов, составляющих костяк (основу) теории, на который нанизываются технические методы и технологические процедуры, применимые к любой возможной ситуации. Будучи сформулированными, эти общие понятия должны быть устойчивыми во временном и ситуативном аспектах. Выстроенный теоретический конструкт проверяется на практических примерах и ситуациях: если его системообразующие элементы не могут объяснить какие-то ситуации и/или неприменимы к ним, то процесс построения элементов повторяется. Возможность применения выстроенного конструкта к любым конкретным ситуациям (т. е. движение от общего к частному) как раз и объясняет название подхода — дедуктивный.

Индуктивный вариант означает постепенное, ситуативное формулирование неких суррогатов общих теоретических положений (в том числе и регулятивов) путем обобщения наблюдаемых практических ситуаций. Появление новой ситуации, не вписывающейся в действующий свод положений, предполагает их корректировку, дополнение или разработку новых элементов теории. Иными словами, здесь имеет место не только определенная неустойчивость сформированных положений (с позиции теории, времени, применимости и др.), но и постоянное ожидание их возможной изменчивости. Можно говорить об обратном — движении от частного к общему: положения теории формулируются путем определенного обобщения, рационализации и оптимизации действующих практик. Безусловно, этот подход в теоретическом плане менее обоснован, в частности, и потому, что базируется на неких субъективных обобщениях ограниченного в принципе числа наблюдений. Но он более легок в реализации, требует (по крайней мере, изначально) меньших затрат на теоретическое осмысление и обобщение, поскольку предполагает реагирование на конкретные новые ситуации, которые могут и не наступить. Строго говоря, такую схему действий можно уподобить методу латания дыр. Подход пригоден для ранних стадий развития учета, но становится крайне неэффективным по мере усложнения бизнес-среды.

Именно индуктивный подход и был основным в ходе эволюционного развития теории и практики бухгалтерского учета. Появление дедуктивного подхода олицетворяется с разработками американских ученых в ходе построения концептуальных основ бухгалтерского учета.

предлагаются ныне многими ведущими университетами мира, включая Гарвардский университет, Лондонскую школу экономики и др.

5. Российский опыт

В России труды по теории учета появились в конце XIX в., причем изначально они не олицетворялись именно с теоретическими разработками. Скорее это были практические руководства по ведению учета. Одной из первых книг, в названии которой было хотя бы идентифицировано понятие «теория», была изданная в 1877 г. брошюра И. Ф. Валицкого (?–1898), в которой был представлен сделанный им ранее доклад Коммерческому обществу для содействия русской промышленности и торговле [Валицкий, 1877]. Можно также указать работы бухгалтера-практика И. П. Руссияна и преподавателя бухгалтерских курсов Е. Е. Сиверса (1852–1917). Первый опубликовал в 1889 г. брошюру, представлявшую собой краткое извлечение отдельных положений из его предыдущей книги (см.: [Руссиян, 1884; 1889]). Второй также издал брошюру, которая в отечественных бухгалтерских кругах известна прежде всего тем, что в ней впервые было представлено обоснование целесообразности отграничения научной части бухгалтерии (названной автором счетоведением) от практической (счетоводства) (см. [Сиверс, 1892]). Безусловно, эти работы никоим образом нельзя считать полноценными теоретическими трудами. В период с 1917 по 1941 г. число трудов по проблемам теории учета также было весьма ограниченным. Это труды Н. А. Кипарисова (1873–1956) [1932], Н. С. Помазкова (1889–1968) [1929] и А. П. Рудановского (1863–1934) [1928]. Принципиально иная картина стала наблюдаться в позднее советское время: издание книг по теории учета приобрело массовый характер. Отличная от западных демократий политико-экономическая среда и связанная с этим существенная информационная изолированность советских (российских) ученых от мировых научных школ в области учета и корпоративных финансов с очевидностью повлекли за собой специфическую трактовку понятия «теория учета», равно как и содержательное наполнение крайне малочисленных монографий и монографических учебников по этой теме. По сути, упомянутые работы представляли собой изложение в терминах, имеющих некое отношение к науке, инструктивных материалов, разработанных в недрах Минфина СССР. В основном речь в них шла о предмете и методе учета, регистрах, книгах, плане счетов, хозяйственной сущности отдельных операций и др. Подавляющее большинство работ с титулом «Теория бухгалтерского учета» издавалось в виде учебников и учебных пособий и принципиально отличалось от западных аналогов. Если согласиться с тем, что в содержательной части учебники отражают состояние науки в данной области, то можно прийти к очевидному, хотя и неутешительному выводу: в СССР, да и в современной России, четкого оформления научной составляющей знаний и навыков в области бухгалтерского учета (по крайней мере, в том смысле, какой придается ему ведущими бухгалтерами-теоретиками англо-американского направления) не было и нет (некоторое исключение составляют исследования в области истории учетной мысли).

Уместно также заметить, что советские (российские) ученые полагали, что существует одно понятие — «теория бухгалтерского учета», которое возможно раскрывать тем или иным образом, причем в основном через учебники; более того, в советское время примитивизация дисциплины «Теория бухгалтерского учета» приводила к тому, что ее преподавали на 1-м или 2-м курсе (!?) экономического вуза (в настоящее время эта дисциплина в университетских программах, как правило, вообще не представлена). Напротив, в англо-американской традиции при-

нято говорить о множестве как собственно теорий, так и подходов к их разработке (одна из причин — отсутствие единой, обобщающей теории учета). Возможно, именно этим объясняется то обстоятельство, что американские ученые, рассуждая о теории учета, обычно осторожничают и предпочитают говорить именно о его концептуальных основах.

6. Инициаторы и разработчики идеи концептуальных основ бухгалтерского учета

Процесс формирования научных оснований бухгалтерского учета в трактовке теоретиков англо-американской школы на протяжении XX в. шел в рамках неявного соревнования представителей университетской науки и профессионального сообщества. Понятно, что собственно теоретические разработки ведут ученые; смысл упомянутого выше соревнования заключается в том, придается ли научным исследованиям систематизированный характер, и если да, то какая организационная структура берет ученых под свое крыло и считает возможным и целесообразным финансировать исследования. Этот вопрос вовсе не так прост, как кажется, особенно в ситуациях, когда речь идет о сугубо прикладной области деятельности человека, каковой является учет: актуальность финансирования теоретических разработок далеко не всегда осознается интеллектуальным и финансово обеспеченным ядром данной области. Именно поэтому на протяжении всей своей истории учет развивался лишь как совершенствование практики, не было и опережающего влияния отраслевой науки на практику. Определенный прорыв в решении упомянутой проблемы в области бухгалтерского учета как раз и связан с реализацией идеи идентификации его концептуальных основ, предложенной американскими учеными.

Науку представляла (и представляет до сих пор) Американская ассоциация бухгалтеров (*American Association of Accountants, AAA*) — крупнейшая неправительственная организация в США, учрежденная в 1916 г. и объединяющая ученых и преподавателей, специализирующихся на научной проблематике бухгалтерского учета. Ключевую роль в создании AAA сыграли известные ученые Дж. Уайлдмен (*John Raymond Wildman, 1878–1938*), Г. Хэтфилд (*Henry Rand Hatfield, 1866–1945*) и У. Пейтон (*William Andrew Paton, 1889–1991*). Труды ученых, публиковавшиеся при финансовой поддержке AAA, сыграли огромную позитивную роль в разработке теоретических оснований бухгалтерии. Ассоциация не утратила своего влияния и в настоящее время: под эгидой AAA выходит ряд профессиональных журналов, занимающих топовые позиции среди ведущих научных журналов, публикующих результаты исследований в области бухгалтерского учета и финансов, в частности *The Accounting Review, Accounting Horizons, Behavioral Research in Accounting, Issues in Accounting Education, Journal of Management Accounting Research* и др.

Профессиональное сообщество в США в части стандартизации финансового учета в течение уже более ста лет представляет в основном Американский институт сертифицированных публичных бухгалтеров (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*) как объединение практикующих бухгалтеров, являющееся наиболее авторитетной профессиональной неправительственной организацией, представляющей бухгалтерское (в том числе и аудиторское) сообщество в США (в 2015 г. AICPA имел более 400 тыс. членов). Институт под именем Американского института бухгалтеров (*American Institute of Accountants, AIA*) формально создан

в 1917 г., хотя считается, что он ведет свое начало от Американской ассоциации публичных бухгалтеров (*American Association of Public Accountants, AAPA*), зарегистрированной в 1887 г.⁷ В 1957 г. институт изменил свое название на *AICPA*⁸. Основное предназначение *AICPA* — представление профессии в бизнес-среде и в отношениях с государством и обществом, включая участие в процессах профессионального регулирования процедур информационного отражения финансовой модели фирмы в виде публичной отчетности, формируемой в соответствии с профессиональными общепризнанными стандартами. Институт проводит подготовку и сертификацию бухгалтеров. Смысл сертификации состоит в присвоении выпускнику программы профессиональной квалификации «сертифицированный публичный бухгалтер» (*Certified Public Accountant, CPA*), которую нельзя получить в системе университетского образования и которая означает, что обладатель сертификата прошел специальную теоретическую и практическую подготовку и получил подтвержденные тестовыми испытаниями профессиональные знания и опыт, достаточные для того, чтобы в условиях рынка оказывать квалифицированные услуги в области учета, аудита, финансового консалтинга, налогообложения. *AICPA* выпускает ряд научных и практико-ориентированных журналов, имеющих высокую репутацию в профессиональной среде; так, в рейтинге *Cabell's Classification Index* журнал *Journal of Accountancy* входит в группу уровня А (*high quality*).

7. Эволюция концептуальных основ бухгалтерского учета

Идея концептуальных основ бухгалтерского учета как некоего документа, описывающего основополагающие, в известном смысле системообразующие, положения учета (постулаты и принципы учета, подходы к признанию, оценке и представлению отчетных данных и др.), принадлежит американским ученым. Работа в этом направлении шла не одно десятилетие и сопровождалась локальными взлетами и временными затишьями (см.: [Storey R., 1964; Macve, 1997; Storey R., Storey S., 1998; Zeff, 1999]).

По свидетельству известного ученого и эксперта в области истории бухгалтерского учета С. Зеффа (*Stephen Addam Zeff*, род. 1933), начало этому процессу было положено исследованиями У. Пейтона⁹ (*William Andrew Paton*, 1889–1991) и Дж. Кан-

⁷ Инициатива создания *AAPA* принадлежала британскому присяжному бухгалтеру Э. Гатри (*Edwin Guthrie*, 1841–1904), совладельцу бухгалтерской фирмы, осуществлявшей свои операции не только в Лондоне, где размещался ее офис, но и в других странах, включая США. Имея целью развитие своего бизнеса на Американском континенте и достижение им большей эффективности, Гатри, как и его коллеги (сертифицированные публичные бухгалтеры из других британских фирм), ратовал за создание в США некоего сообщества бухгалтеров-профессионалов, на которых он мог бы опереться в своем бизнесе. Такое сообщество, утверждали британские специалисты, могло бы способствовать решению двух важнейших задач: 1) установлению определенных институциональных взаимоотношений между практикующими бухгалтерами и обществом, в интересах которого они предлагали свои услуги; 2) созданию организационных структур, которые могли бы координировать работу бухгалтерского цеха, в том числе и в части методологии учета и аудита [The History of Accounting, 1996, p. 34; Milestones in the British Accounting Literature, 1996].

⁸ Подчеркнем (для российского читателя), что название «институт» в данном случае не означает принадлежность данной структуры к системе общего (университетского) образования.

⁹ У. Пейтон (в русскоязычной литературе встречается написание фамилии как Патон) принадлежит к небольшому кругу ученых-бухгалтеров, составляющих гордость англо-американской бухгалтерской школы. В 1950 г. его имя в числе первых (вместе с Дж. Мэем (*George Oliver May*,

нинга (*John Bennett Canning*, 1884–1962) [Zeff, 1999, p. 89]. В 1922 г. Пейтон выпустил в свет ставшую впоследствии знаменитой книгу «Теория бухгалтерского учета» [Paton, 1922]¹⁰, в которой он рассмотрел основополагающие идеи, заложенные в систему современной бухгалтерии: определение учета, его роль и предназначение в бизнес-среде, фундаментальные, системообразующие учетные категории (активы, обязательства, капитал и др.), виды сделок, классификацию счетов, проблемы оценки и амортизации активов, роль гудвилла, необходимость признания влияния цен на отдельные виды активов и в экономике в целом и др. Отдельную главу Пейтон посвятил описанию и детальному разбору фундаментальных предпосылок, допущений и постулатов бухгалтерского учета: бизнес-единица, непрерывно действующее предприятие, балансовое уравнение, финансовая среда и баланс, отражение в отчетности по минимальной из оценок (себестоимость — рыночная цена), метод начисления и прибыль, трактовка последствий операций [Paton, 1922, p. 471–499]. В дальнейшем разработки Пейтона как раз и послужили основой для детальной проработки идеи концептуальных основ, поскольку в своей работе он не просто сконцентрировался на изложении процедурных аспектов работы бухгалтера, что было традиционным в те годы, но и попытался теоретически осмыслить основополагающие концепции учета [Accounting History..., 1992, p. 386].

Что касается Каннинга, то, по мнению известного историка М. Чатфилда (*Michael Chatfield*, 1930-е — 2004), именно он в своей основной работе [Canning, 1929]: а) впервые предложил систематизированное описание чисто учетных концепций в контексте рутинных экономических процессов; б) показал важность этой работы для экономистов и управленцев; в) обосновал значимость требований законодательства для оценки активов и операций, имея в виду, что бухгалтеры менее свободны в своих оценках, нежели экономисты; г) доказал целесообразность оценки активов исходя из ожидаемой пользы от их использования (ориентация в оценках не на прошлое, а на будущее); д) сформулировал различия в подходах экономистов и бухгалтеров в определении и оценке активов и финансовых результатов и попытался нивелировать эти различия [The History of Accounting, 1996, p. 92, 93]. Иными словами, он сделал акцент на демонстрацию значимости бухгалтерии не с позиции четкости собственно учетных процедур, но с точки зрения уместности и полезности данных для пользователей. В частности, проанализированные Каннингом условия признания прибыли и ее отражения в отчетности прекрасно вписывались в канву теоретических построений, определяющих основной продукт бухгалтерии, которыми пользуются экономисты¹¹. Подчеркнем, что собственно понятие «концеп-

1875–1961) и Р. Монтгомери (*Robert Hiester Montgomery*, 1872–1953)) было введено в Зал бухгалтерской славы (*Accounting Hall of Fame*), в котором представлены бухгалтеры разных стран, внесшие заметный вклад в развитие профессии. Зал основан в 1950 г. в Государственном университете Огайо (США); в настоящее время в Зале представлены 92 ученых.

¹⁰ Заметим, что в те годы выходили и весьма добротные книги, имевшие чисто утилитарное предназначение, в которых вопросы о постулировании учета, систематизации и объяснении его базовых категорий не поднимались, несмотря на весьма многообещающие названия (см., напр.: [Paton, Stevenson, 1916; Sprague, 1908]).

¹¹ Дж. Каннинга нельзя рассматривать как ученого (а он проработал 27 лет в Стэндфордском университете), профессионально занимавшегося исключительно вопросами бухгалтерии, его больше интересовали проблемы макроэкономики. Любопытно также отметить, что Каннинг написал всего одну книгу и десяток статей в научных журналах, из которых не более половины относится непосредственно к учетной проблематике, но его имя вписано в историю бухгалтерской науки (см.:

туальные основы» Пейтоном и Каннингом не использовалось — оно было введено в научный оборот позднее, в середине 1960-х годов. В частности, этот термин можно видеть в работе Р. Стори (*Reed K. Storey*)¹², который утверждал, что «принципы учета, сформулированные на основе обзора текущих практических ситуаций, имеют ограниченную степень влияния, и только концептуальные основы учета могут дать объяснение как собственно природе хозяйственной операции, так и принципам, по которым суждение об этой операции может быть произведено» (цит. по: [Higson, 2003, p. 63]).

Работы Пейтона и Каннинга справедливо рассматриваются как частные попытки ученых, которые по определению не могли кардинально изменить отношение к проблемам методологии бухгалтерского учета, — нужны были внятно артикулированный запрос бизнеса и его финансовая поддержка. И это вскоре произошло. Крах фондового рынка в США в 1929 г. и последовавшая за ним экономическая депрессия послужили мощным стимулом для внесения изменений в систему информационного обеспечения участников бизнес-среды в целом и фондовых бирж в частности. Представителями фондового рынка в числе основных причин кризиса было названо неконтролируемое разнообразие способов представления публичной отчетности и учетных практик, когда одни и те же операции могли отражаться различными, зачастую довольно спорными методами [Sanders, Hatfield, Moore, 1938, p. XII]. В ходе проходившего в 1932–1934 гг. активного обмена мнениями между Американским институтом бухгалтеров (*AIA*) и Нью-Йоркской фондовой биржей (*New York Stock Exchange, NYSE*) были обсуждены некоторые спорные аспекты бухгалтерской практики, в том числе и аспекты, требующие теоретического осмысления. В частности, активно дискутировался вопрос о том, какие категории — постулаты, соглашения, принципы, правила или законы — должны рассматриваться в качестве базовых целевых ориентиров при разработке общих подходов к учету и аудиту [Storey R., Storey S., 1998, p. 4, 5]. В конце концов, остановились на понятии «принцип», понимаемом как «общий закон или правило, одобренное и открыто признаваемое в качестве руководства к действию, представляющее собой основание, на котором зиждутся поведение и принятие решений на практике» [Macintosh, 2006, p. 27]. Это решение было объяснимым в том числе и потому, что уже с 1933 г. большинство аудиторов в США использовали данный термин в своих аудиторских заключениях [Sanders, Hatfield, Moore, 1938, p. XV].

Имея целью снижение степени разнообразия бухгалтерских практик в части трактовки и отражения в учете тех или иных фактов хозяйственной жизни, специалисты *AIA* разработали и направили в *NYSE* предложения по совершенствованию учета и аудита. Акцент был сделан на последовательность, предсказуемость, избегание шараханья из стороны в сторону при учете и, главное, на оценке финансово-

[Zeff, 2000, p. 4)]. Основной труд ученого до сих пор рассматривается как заметный вклад в теорию бухгалтерского учета — недаром спустя 50 лет после выхода книги в свет ее переиздали в США. Попутно заметим, что пример Каннинга — это своеобразный намек немалому числу российских авторов в области экономики, нередко соревнующихся в количестве научных работ, написанных ими в стахановском стиле; иногда встречаются и просто экзотические примеры, когда счет идет на тысячи (!?) статей и сотни монографий.

¹² Р. Стори является автором ряда теоретических работ по бухгалтерскому учету. Он был активным участником исследовательской группы *AIA*, начавшей проработку идеи концептуальных основ, и внес значительный вклад в полученные результаты (см.: [Bullen, Crook, 2005, p. 18]).

го результата. Считалось, что собственно процедуры и техника учета неважны для инвесторов; главное — чтобы они видели, что имеют место определенная последовательность и постоянство в методах расчета и представления финансового результата в фирме. Эти методы должны последовательно применяться от года к году и раскрываться в учетной политике. По мнению представителей AIA, упоминание о том, что учет в фирме велся в соответствии с общепринятыми принципами учета, должно стать обязательным элементом аудиторского заключения. Ключевые моменты этих предложений были сформулированы в виде шести вопросов, разосланных руководством NYSE всем листинговым компаниям. В результате обсуждения были сформулированы пять общих принципов учета относительно способов отражения изменения стоимостной оценки активов, собственных акций в портфеле, отношений с аффилированными компаниями и др., которые стали трактоваться как общепризнанные и были рекомендованы листинговым компаниям в качестве обязательных при составлении отчетности [Audits of Corporate Accounts]. Эти принципы получили признание в профессиональной бухгалтерской среде и в бизнес-сообществе.

В 1934 г. Конгресс США утвердил несколько законодательных актов в отношении рынков ценных бумаг, имевших целью повышение информированности бизнес-сообщества, его доверия к биржевым данным и другим публичным сведениям о компаниях. Была создана Комиссия по ценным бумагам (*Securities and Exchange Commission, SEC*), к полномочиям которой относилось предписание публичным компаниям тех методов подготовки отчетности, которым они были обязаны следовать и которые должны были обеспечить сопоставимость данных, их полное раскрытие и транспарентность (т. е. понимание пользователями). По мнению представителей SEC, учет следовало вести с использованием оценок по себестоимости (*historical cost accounting*)¹³, дабы не вводить пользователей в заблуждение прилагаемыми к отчетности, различными и не вполне понятными раскрытиями, корректировками, пояснениями (в частности, в связи с необоснованными дооценками долгосрочных активов). В рамках SEC был создан специальный Отдел корпоративных финансов (*Division of Corporation Finance*), в функции которого входило осуществление периодического контроля за выполнением компаниями упомянутых указаний SEC в отношении учета и отчетности.

Последствия кризиса и описанный выше первый положительный опыт сотрудничества ученых, практикующих бухгалтеров и представителей рынков капитала усилили намерения профессиональных организаций (и прежде всего ученого сообщества) более активно и системно включиться в процесс формирования концептуальных основ (заметим, что упомянутые выше работы Пейтона и Каннинга были выполнены в инициативном порядке и представлены как докторские диссертации). Как отмечают историки учета, на институциональном уровне первой попыткой разработки ключевых идей концептуальных основ бухгалтерского учета могут считаться разработки Американской ассоциации бухгалтеров, под эгидой которой, в частности, в 1936 г. вышла небольшая работа «Экспериментальный отчет о принципах бухгалтерского учета, влияющих на корпоративную отчетность»

¹³ Правило недопущения переоценок строго применялось до 1978 г., когда впервые в американской практике учета в публичных компаниях нефтегазового сектора была разрешена переоценка запасов нефти и газа.

(*Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports*), посвященная изложению мнения AAA относительно использования в учете исторических цен. В отчете впервые была сделана попытка идентификации и самого общего объяснения 20 теоретических положений, лежащих в основе публичной отчетности. Эта работа, предназначавшаяся в основном для SEC, не претендовала на полноту описания теоретических оснований учета, но была призвана, по сути, начать в научных бухгалтерских кругах дискуссию по этой проблеме. В 1940 г. идеи, представленные в упомянутом отчете, получили обобщение и развитие в монографии У.Пейтона и А. Литтлтона (*Ananias C. Littleton, 1886–1974*) «Введение в стандарты корпоративного учета», выпущенной по заданию и под эгидой AAA (авторы монографии были членами исполнительного комитета AAA и активно участвовали в разработке упомянутого выше Экспериментального отчета) [Paton, Littleton, 1940]. По утверждению Р.Стори, эта книга была поразительным опровержением расхожего мнения о том, что академическое издание не оказывает влияния на бухгалтерскую практику; более того, в течение 40 последующих лет практика как раз и развивалась в контексте описанных в монографии положений (цит. по: [Zeff, 1999, p. 91]). В этой работе, многократно переиздававшейся (известный американский исследователь Ю.Иджири (*Yuji Ijiri*, род. 1935) назвал ее классикой бухгалтерской литературы), авторы подробно изложили природу и сущность бухгалтерских стандартов и концепций, расходов и доходов, видов прибыли и основ анализа отчетности. И все же решающую роль в формировании основ теории учета в дальнейшем сыграла профессия, представленная Американским институтом сертифицированных публичных бухгалтеров (*AIA, AICPA*).

В 1936 г. *AIA* выпустил довольно объемный специальный бюллетень «Правила проверки финансовой отчетности независимыми публичными бухгалтерами» (*Examinations of Financial Statements by Independent Public Accountants*), в котором объяснялись логика ведения учета в компании, принципы, которым бухгалтер должен следовать, способы оценки отдельных активов и обязательств, виды доходов и расходов, раскрываемые в отчетности. В частности, указывалось на приоритетность использования оценок по себестоимости, однако возможность применения других оценок не отвергалась и лишь предлагалось давать четкое обоснование причин отклонения от исторических цен. В документе были приведены возможные к применению варианты форматов баланса и отчета о прибылях и убытках, а также вариант типового аудиторского заключения (*Accountant's Report*), в котором как раз и рекомендовалось указывать на то, что учет в компании велся в соответствии с «общепринятыми принципами бухгалтерского учета» (*Generally Accepted Accounting Principles, GAAP*). Так в англо-американской практике появилось новое понятие — *GAAP*, позднее вошедшее в профессиональный бухгалтерский тезаурус во многих странах.

В 1938 г. под эгидой *AIA* вышел труд Т. Сандерса (*Thomas Henry Sanders, 1885–1953*), Г.Хэтфилда (*Henry Rand Hatfield, 1866–1945*) и А.Мура (*Underhill Moore, 1879–1949*) «Отчет о принципах учета». Организаторы проекта из *AIA* и издательства пригласили этих известных ученых из университетов Гарварда, Калифорнии и Йеля выполнить «независимое и беспристрастное исследование» о практике учета, в ходе которого предполагалось сформировать систематизированный перечень принципов, полезных для составления отчетности, регулирования порядка ее пред-

ставления и последующей разработки учетных стандартов [Sanders, Hatfield, Moore, 1938, р. XI]. Проект был начат еще в 1935 г. и окончился выходом в свет монографии. В значительной степени эта работа была обобщением текущих практик, включая описание функций учета, характеристику соглашений, применяемых в учетной практике, подробный порядок отражения различных объектов учета в отчетности и др. Тем не менее она примечательна как минимум двумя моментами. Во-первых, авторы заявили о существовании «корпуса общепринятых принципов», которые, не будучи кодифицированными и представленными в виде «законов», все же практически соблюдаются профессиональным сообществом [Sanders, Hatfield, Moore, 1938, р. 5]. Во-вторых, они посвятили отдельный раздел обобщению бухгалтерских принципов. Авторы обособили (правда, без изложения каких-либо теоретических смыслов и обоснований) 6 общих принципов учета (материальность, разделение операций, затрагивающих капитал и финансовый результат, исторические цены, временная пропорциональность распределения стоимости долгосрочных активов, постоянство учетной политики, консерватизм), 6 принципов, относящихся к отчету о прибылях и убытках, 8 — к балансу, 4 — к консолидированной отчетности и 1 — к примечаниям к отчетности (подробнее см.: [Sanders, Hatfield, Moore, 1938, р. 113–116]). Поэтому монографию можно рассматривать как один из шагов в правильном направлении, а именно в обобщении, систематизации и четкой артикуляции неких общих понятий и соглашений в учете.

В 1938 г. AIA создал в своей структуре специальное подразделение — Комитет по бухгалтерской процедуре (*Committee on Accounting Procedure, CAP*), в обязанности которого вменялась разработка унифицированных правил учета (стандартов) для американских компаний. Считается, что создание CAP было первой, хотя и не вполне удачной, попыткой частного сектора систематизировать и унифицировать бухгалтерские процедуры в виде ряда регулятивов (стандартов), определяющих порядок представления публичной отчетности, легитимизировать их в масштабах страны и распространить, прежде всего, на публичные компании, т. е. компании, деятельность которых регулируется государством. Эти действия нашли поддержку в бизнес-среде. Так, SEC выпустила несколько релизов, в которых указала на ведущую роль частного сектора (в лице профессиональных бухгалтерских институтов) в разработке стандартов учета. Дело в том, что, являясь правительственной организацией, SEC не вправе делегировать ответственность за ведение учета и представление отчетности неправительственной структуре, каковой, например, являлся AIA. Вместе с тем, признав публично приоритет бухгалтеров-профессионалов в регулировании учета, SEC как бы негласно дала понять, каким стандартам должны следовать публичные компании. В том же году Конгресс США дал разрешение на использование в учете метода ЛИФО для целей налогообложения, правда, с условием, что этот метод будет одновременно применен и для целей бухгалтерского учета (в 1947 г. были рекомендованы к внедрению методы ФИФО, ЛИФО и средних цен с приоритетом метода ЛИФО для целей налогообложения).

Сороковые и пятидесятые годы не внесли какого-либо заметного результата в развитие американскими учеными теоретических оснований учета и были, по сути, наглядной демонстрацией вялотекущего процесса следования идее регулирования учета методом «латания дыр» (*problem-by-problem approach*). Иными словами, практика определяла необходимость уточнения техники учета в той или иной ситу-

ации. Не случайно в эти годы профессиональные институты, в частности Комитет по бухгалтерской процедуре *AIA*, время от времени выпускали соответствующие частные, несистематизированные регулятивы. В немалой степени эта практика была обусловлена влиянием крупнейших аудиторских фирм, специалисты которых не всегда одинаково смотрели на те или иные ситуации в учете. Продолжилась тенденция неоднозначности, разбросанности в правилах учета. Приоритет все еще отдавался учету по историческим ценам, однако уже в 1953 г. была внесена поправка в законодательство в отношении определения доходов и налогообложения, предусматривавшая возможность применения методов ускоренной амортизации для целей налогообложения (для целей бухгалтерского учета компании продолжали применять равномерную амортизацию).

Факторами, осложнявшими создание теоретических оснований учета, были не только разногласия в бухгалтерской среде и несогласованности с инвесторами. В 60-е годы XX в. благодаря резко усилившимся процессам объединений и поглощений возникли конгломератные, многопрофильные корпорации, деятельность которых была направлена на создание принципиально различных продуктов. Возникла проблема отражения финансовых результатов по технологическим линиям, подразделениям, филиалам, когда, в частности, необходимо было найти некий приемлемый вариант распределения общекорпоративных расходов. Кроме того, имея в виду идею сохранения конкурентоспособности, фирмы не всегда хотели раскрывать информацию о детализации доходов и расходов, а потому вполне объяснимо возникновение конфликта интересов в связке «фирма — потенциальные инвесторы». В эти же годы начала обостряться проблема учета и отражения в отчетности объектов лизинговых сделок, поскольку все в большей степени лизинг стал применяться не как банальная операция по вынужденной сдаче в аренду (арендодателю не нужен ранее приобретенный актив, и он сдает его в аренду), но как инструмент и метод финансирования. Появилась необходимость теоретического обоснования и объяснения идеи забалансового финансирования и выбора балансодержателя лизингового имущества.

Подобное разнообразие в практиках учета в конце концов не могло остаться незамеченным в среде ученых и представителей профессионального бухгалтерского сообщества. Постепенно стала формироваться волна критических выступлений, в которых обсуждалась дилемма: что предпочтительнее — *унифицированность* (т.е. наличие неких общих стандартов, правил) или *гибкость* (т.е. оперативное реагирование на возникающие конкретные ситуации выпуском соответствующих рекомендаций). Предпочтение было отдано унифицированности, научной обоснованности учетных процедур¹⁴. Тон в новациях задало наиболее влиятельное в бизнес-среде профессиональное объединение — Американский институт бухгалтеров (*AIA*). Усилия *AIA* (точнее, его Комитета по бухгалтерской процедуре) в отношении стандартизации учета были признаны недостаточно эффективными: в основном Институт склонялся к решению сиюминутных проблем в ущерб разработке концептуальных основ, что отчасти оправдывалось традиционными трудностями

¹⁴ Американские историки отмечают, что одна из весомых причин сделанного выбора лежала вне собственно бухгалтерии. Дело в том, что СССР, запустив в 1957 г. на околоземную орбиту искусственный спутник, серьезно уязвил научную общественность США. Именно поэтому было решено усилить роль научных исследований во всех сферах жизни страны.

в обеспечении согласованности мнений бухгалтеров, аудиторов и инвесторов. Поэтому в 1959 г. в ходе реорганизационной перестройки AIA не только поменял свое название на Американский институт сертифицированных публичных бухгалтеров (AICPA), но и учредил вместо CAP специальное подразделение — Совет по принципам бухгалтерского учета (*Accounting Principles Board, APB*)¹⁵. В APB вошли представители крупнейших аудиторских фирм, ученые и практики, а главной целью стала разработка неких правил, направленных на унификацию бухгалтерских процедур и одобряемых и собственно бухгалтерами-профессионалами, и инвесторами, банкирами, экономистами, управленцами как потребителями основного продукта учета — публичной отчетности. Было объявлено о начале исследовательской программы, которая подразумевала нечто большее, нежели обзор и систематизацию существующих практик, а именно формулирование постулатов и общих принципов бухгалтерского учета, которые могли бы стать базой для последующей разработки руководств, содержащих практически ориентированные принципы и правила учета в конкретных ситуациях [Swieringa, 2011, p. 209]. Совет выпустил несколько исследовательских отчетов, в которых уже не только прокламировалась идея базовых постулатов и принципов учета как базиса будущих концептуальных основ, но и утверждалась предпочтительность использования в учете и отчетности текущих цен вместо оценок по себестоимости, а также применения техники дисконтирования для оценки кредиторской и дебиторской задолженностей. Ключевыми были работы директора исследовательского сектора AICPA М. Мунитца (*Maurice Moonitz*, 1910–2009) и его коллеги из Калифорнийского университета в Беркли Р. Спрауза (*Robert T. Sprouse*, 1922–2007) [Moonitz, 1961; Sprouse, Moonitz, 1962]. Первая работа была посвящена постулатам бухгалтерского учета, вторая — базирующимся на них учетным принципам (выдержку из описания постулатов и принципов учета см.: [Ковалев В., Ковалев Вит., 2012, с. 753–756]). Эти работы выражали, по сути, мнение исследовательского сектора APB; что касается позиции APB в целом, то, в конце концов, упомянутые предложения были признаны безусловно ценными в теоретическом смысле, но слишком радикальными в силу их существенного отличия от существующих учетных практик [The History of Accounting, 1996, p. 423]. По мнению С. Зеффа, это объяснялось тем, что и APB, и его предшественник CAP были укомплектованы в значительной степени представителями практики. В принципе такая осторожность поддерживалась и представителями фондовых рынков, полагавшими, что отход от исторических цен может потенциально приводить к введению в заблуждение пользователей отчетности (видимо, все еще сказывались воспоминания об анархии в учетной практике времен Великой депрессии).

После довольно длительного молчания относительно новых разработок в области теории бухгалтерского учета проявилась и наука в лице Американской ассоциации бухгалтеров. В 1966 г. Ассоциация выпустила Отчет об основах теории бухгалтерского учета (см.: [A Statement of Basic Accounting Theory, 1966]), который некоторыми специалистами был оценен как революция в бухгалтерском учете [The History of Accounting, 1996, p. 194]. Так, в отчете было заявлено понимание учета как трехфазного процесса, включающего а) идентификацию фактов, б) их изме-

¹⁵ Совет просуществовал до 1973 г., когда его функции были переданы Совету по стандартам финансового учета (*Financial Accounting Standards Board, FASB*).

рение (оценку)¹⁶ и в) коммуникацию (т.е. предоставление данных, позволяющих принимать заинтересованным лицам обоснованные решения, в том числе и в отношении прогнозирования будущих денежных потоков). Были заявлены 4 ключевых принципа, которым должна отвечать отчетность: релевантность, проверяемость, непредвзятость, измеряемость. Таким образом допускалась возможность выпуска мультиоценочной отчетности (*multi-valued report*), содержащей оценки как по историческим, так и по текущим ценам. Еще одна новация выражалась в признании того, что информация, генерируемая в системе бухгалтерского учета, необязательно ограничивается лишь данными, сформированными в ходе хозяйственных операций. Акцентирование внимания на приоритете коммуникативной функции учета, на роли публичной отчетности как раз и знаменовало коренное изменение в понимании целевой функции учета в бизнес-среде: переориентация с контроля на коммуникацию. В последующем признание роли отчетности как средства коммуникации проявится даже в формальном аспекте — в переходе от IAS к IFRS.

Заметим, что эта идея, причем в еще более акцентированном виде, уже озвучивалась учеными: так, профессор бизнес-школы им. Хааса Калифорнийского университета в Беркли Дж. Стейбас (*George J. Staubus, 1926–2014*) в предисловии к своей книге «Теория учета для инвесторов», вышедшей в 1961 г., написал: «Главная цель учета заключается в предоставлении количественной экономической информации, которая могла бы быть полезной в инвестиционных решениях» [Staubus, 1961, р. VIII]. Тезис Стейбаса об ориентации на инвесторов (*decision-usefulness theory of accounting*) можно расценивать как принципиально новую идею, суть которой заключается в явном артикулировании подчиненности функционального предназначения учета интересам, запросам и требованиям фондового рынка.

В 1970 г. APB выпустил объемный отчет¹⁷ (*Statement 4. «Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises»*), который, безусловно, можно рассматривать как весьма основательную попытку сформулировать в систематизированном виде основные идеи, лежащие в основе учета как науки и практики. Об этом можно судить уже по оглавлению работы:

- Гл. 1. Предназначение и цель отчета
- Гл. 2. Краткое содержание отчета
- Гл. 3. Условия и среда, в которой функционирует финансовый учет
- Гл. 4. Цели финансового учета и финансовой отчетности
- Гл. 5. Основные особенности и элементы финансовой отчетности
- Гл. 6. Общепринятые принципы бухгалтерского учета — наиболее общие и распространенные
- Гл. 7. Общепринятые принципы бухгалтерского учета — принципы широкого применения

¹⁶ Заметим, что вопрос о том, входит ли оценка (измерение) в функции бухгалтера, до сих пор не имеет однозначного ответа. Эта проблема проявляется во многих аспектах: в регулярно раздающихся призывах небухгалтеров использовать рыночные цены (точнее, цены возможной ликвидации), в исключительной субъективности так называемых «рыночных» цен, в затратности их получения и др.

¹⁷ Русский перевод термина «statement» как «отчет» не вполне передает его смысл. В данном случае речь идет о публично объявляемой декларации, выражающей мнение профессионального сообщества в лице AICPA и предлагаемой как информация к размышлению и обсуждению.

Гл. 8. Общепринятые принципы бухгалтерского учета — детализированные (специфические) принципы

Гл. 9. Будущее финансового учета

Разработчики отчета особо подчеркнули его дескриптивность, но не предписательность, а также отметили, что в отчете представлены идеи и положения, по большей части нашедшие широкое распространение, т. е. получившие неформальное одобрение в бизнес-среде. В отчете особое внимание обращено на терминологию, в частности, определены *базовые характеристики (черты) финансового учета* (предприятие как объект учета, непрерывность деятельности, измеримость ресурсов и обязательств, временной период, денежный измеритель, принцип начисления, цены сделок, аппроксимация, суждение, финансовая информация общего назначения, фундаментальная взаимосвязь отчетных форм, приоритет содержания перед формой, значимость (материальность) статей отчетности) и *базовые элементы отчетности* (активы, обязательства, капитал собственников, доходы, расходы, чистая прибыль), подчеркнута консенсусность общепризнанных принципов учета, подтверждена идея составления отчетности исходя из принципа ее полезности для принятия инвестиционных решений, сформулировано понятие качественных характеристик отчетности.

В отсутствие в США централизованной, четко обозначенной системы регулирования учета (в виде обязательных к исполнению законодательных актов) безусловный приоритет для профессии имели документы, выпускавшиеся *AICPA*; это вполне объяснимо — Институт был и является, по сути, неформальным (точнее, негосударственным) объединением интеллектуальной бухгалтерской элиты, и потому подготовленные под его эгидой регулятивы (мнения, отчеты, пояснения и др.) могли рассматриваться как документы, содержащие наилучшие рекомендации по ведению бухгалтерии и получающие общее признание. С позиции практикующих бухгалтеров *Statement 4*, содержавший некие послы и рассуждения сугубо теоретического характера, был в определенной мере (прежде всего с позиции процедур и техники учета) документом довольно абстрактным, трудно применимым. Не случайно он и был представлен бизнес-кругам и бухгалтерскому сообществу не как «мнение» (*opinion*), но как «отчет» (*statement*); смысл различия состоял в том, что сообщество положения «мнения» негласно считались рекомендациями к исполнению, тогда как положения «отчета» трактовались лишь как своеобразная информация к размышлению. И все же такая линия поведения *AICPA* не имела абсолютной поддержки ни в самом институте, ни среди крупнейших аудиторских фирм. Проблема стандартизации учета на научной основе была признана критической, требующей конкретных радикальных действий.

Намерение бухгалтерского сообщества решить эту проблему проявилось прежде всего в том, что *AICPA*, по сути, отказался от монополии на разработку регулятивов. Было объявлено о создании двух комитетов: 1) «Исследовательская группа по разработке принципов бухгалтерского учета», или Комитет Уита (назван по имени его председателя Ф. Уита (*Francis M. Wheat*, 1921–2000)); 2) «Исследовательская группа по разработке целей финансовой отчетности», или Комитет Трублада (также назван по имени его председателя Р. Трублада (*Robert Martin Trueblood*, 1916–1974)). Первый комитет должен был представить рекомендации по совершен-

ствованию организационных аспектов процесса разработки нормативных бухгалтерских регулятивов, второй — рекомендации по их содержательной части.

Как результат работы Комитета Уита, в 1973 г. Совет по принципам бухгалтерского учета (*APB*) в *AICPA* был упразднен¹⁸, а его функции переданы новой самостоятельной структуре — Совету по стандартам финансового учета (*FASB*) в составе 7 человек, избираемых на пять лет Фондом развития финансового учета, в подчинении которых находился довольно многочисленный штат сотрудников, занятых проработкой конкретных вопросов стандартизации учета¹⁹. Это не было простой сменой вывески: в отличие от *APB*, члены которого работали по совместительству, *FASB*, нацеленный на разработку стандартов для компаний частного сектора экономики, стал полноценным самостоятельным органом с гораздо большими финансовыми возможностями по привлечению исследователей и разработчиков стандартов. Проекты стандартов теперь должны готовиться специалистами и утверждаться голосованием на заседаниях членов *FASB* (условие принятия решения — простое или квалифицированное большинство голосов — периодически меняется), которые, кстати, не являются закрытыми. Предложения *FASB* в области регулирования учета стали официально признаваться Комиссией по ценным бумагам и биржам (*SEC*)²⁰, т. е. пользователями отчетности, и профессиональным бухгалтерским сообществом в лице *AICPA*, теми, кто эту отчетность готовит и представляет потенциальным пользователям. Организационное отграничение *FASB* от *AICPA* и включение в его работу представителей бизнес-кругов (потенциальных пользователей) означало прежде всего повышение независимости нового образования как от собственно бухгалтеров, которых можно было заподозрить в доминанте чисто учетных интересов при разработке стандартов в ущерб интересам

¹⁸ Точнее, *APB* был заменен новым подразделением в структуре *AICPA* — Исполнительным комитетом по стандартам бухгалтерского учета (*Accounting Standards Executive Committee, AcSEC*), главной функцией которого была определена работа непосредственно с практикующими бухгалтерами путем разработки комментариев, пособий и рекомендаций, разъясняющих суть выпускаемых *FASB* регулятивов (стандартов). В 2002 г. деятельность *AcSEC* была признана не слишком эффективной, и комитет был упразднен.

¹⁹ В США создание, финансирование и управление подобными неправительственными организациями традиционно осуществляются через сложно переплетенную систему различных фондов. Так, *FASB* контролируется неправительственной структурой — Фондом развития финансового учета (*Financial Accounting Foundation, FAF*), основное предназначение которого сводится к нахождению и мобилизации источников финансирования для функционирования подконтрольных ему организаций, в число которых, в частности, входят *FASB* и Совет по стандартам бухгалтерского учета в государственных организациях (*Governmental Accounting Standards Board, GASB*). В свою очередь, в совет бенефициаров *FAF* входят представители крупнейших организационных структур, объединяющих на профессиональной основе финансистов, бухгалтеров, менеджеров, ученых, биржевиков, аналитиков и др., т. е. структур, непосредственно заинтересованных в совершенствовании состава и содержания финансовой отчетности как средства коммуникации в бизнес-среде. С целью повышения независимости *FAF* и *FASB* закон Сарбейнса–Оксли (*Sarbanes–Oxley Act of 2002*) предписал уход от системы добровольных взносов в фонды *FAF*. Поэтому система финансирования разработчиков стандартов с 2002 г. была изменена и расширена: основную долю в ней составили принудительные взносы от публичных компаний (в размере, зависящем от их доходов); кроме того, появились и другие, хотя и менее значимые источники в виде доходов от инвестиций, подписки на документы *FAF* и *FASB* и др.

²⁰ Сомнения ряда государственных органов в правильности принятого решения и призывы к *SEC* самой заняться разработкой бухгалтерских стандартов для листинговых компаний высказывались еще в течение нескольких последующих лет, однако позиция *SEC* по данному вопросу осталась неизменной.

потенциальных пользователей, так и от работодателей — руководителей бизнесов (компаний). Более того, наличие сертификата профессионального бухгалтера (CPA) не было обязательным условием для сотрудников FASB — именно поэтому в работу Совета включились как бухгалтеры, так и финансисты, бизнесмены, экономисты. Главная идея была такой: сформировать правила игры в учете и отчетности, которые устраивали бы всех — как составителей, так и пользователей отчетности. Консенсусность здесь играет главную роль, поскольку в отличие от объективных законов, обсуждаемых в естественных науках, бухгалтерия и финансы в значительной степени базируются на неких условных соглашениях, принципах, стандартах. Вот почему на первый план был выдвинут тезис о гармонизации целевых установок всех лиц, заинтересованных в деятельности компании. Это принципиально важный момент, по сути, не декларативная, а реальная смена вех в подходе к пониманию места учета в бизнес-среде и управлению им — уход от чисто бухгалтерской проблематики, носящей чисто технический характер, к утверждению бухгалтерии в роли незаменимого и равноправного игрока бизнес-среды, обеспечивающего эту среду общепризнаваемыми, понятными, верифицируемыми данными, потенциально несущими информацию, полезную для принятия решений инвестиционно-финансового характера.

Результатом работы «Исследовательской группы по разработке принципов бухгалтерского учета» стал так называемый Отчет Комитета Трублада «Цели финансовой отчетности», опубликованный в 1973 г. [Objectives of financial statements, 1973]²¹. Исследовательским сектором Комитета руководил Дж. Сортер (*George H. Sorter*, род. 1927), который, кстати, ранее был активным разработчиком ASOBAT. Поэтому все ранее объявленные научные разработки вошли в новый документ, а это означало их принятие профессиональным сообществом. Ключевые аспекты отчета таковы: 1) подтверждена ориентация публичных данных в первую очередь на пользователей, ограниченных в доступе к внутрифирменной информационной базе и потому полагающихся только на открытую финансовую отчетность; 2) указано, что публикуемые данные должны обеспечить возможность: а) оценки генерирующих способностей фирмы в целом; б) оценки, сопоставимости и прогнозирования ожидаемых денежных потоков; в) оценки эффективности использования ресурсов; 3) раскрыты принятые допущения, существенные для достижения целей, сформулированных в п. 2); 4) отмечена возможность использования различных оценок, включая применение техники дисконтирования; 5) декларирована важность целей социального характера, т. е. незамкнутость публичной отчетности только на цели финансово-экономического характера²². В документе введено понятие качественных характеристик отчетных данных, к которым отнесены: 1) релевантность и значимость; 2) форма и содержание; 3) надежность; 4) достоверность; 5) сопоставимость; 6) логичность и последовательность; 7) интерпретируемость.

Инициатива AICPA о работе над теорией учета и практикой его регулирования совместно с учеными и потенциальными пользователями отчетности нашла последователей и в международном контексте: в том же 1973 г. был создан Комитет

²¹ Подробный анализ деятельности Комитета Трублада выполнен С. Зеффом [Zeff].

²² Расширительное предназначение финансовой отчетности (отчета) постоянно дискутируется в последние годы в контексте обсуждения новых моделей отчетности для бизнеса (подробнее см.: [Ковалев В., 2014а, 2014б]).

по международным стандартам бухгалтерского учета (*International Accounting Standards Committee, IASC*)²³, что, во-первых, подчеркивало значимость проблематики стандартизации учета не только в национальном, но и в международном контексте и, во-вторых, знаменовало переход от идеи разработки неких довольно общих и расплывчатых по существу «принципов учета» к идее формирования системы взаимосвязанных, достаточно четких, детализированных и, в известном смысле, «обязательных к исполнению» стандартов. Понятие «стандарт бухгалтерского учета» стало общепризнанным в международном контексте.

Получившая мировое признание смена акцентов означала, что доминанта контрольно-аналитической функции учета, которая была прокламирована в течение многих столетий, сменилась доминантой информационно-советующей функции. Не случайно Комитет Трублада подтвердил приверженность ученых и практиков принципиально новому видению целевого предназначения финансовой отчетности как основного продукта функционирования системы учета: *обеспечение информацией, полезной для инвесторов и кредиторов в плане прогнозирования, сравнения и оценки доступных им потенциальных денежных потоков в терминах стоимостных показателей с учетом фактора времени и относительного уровня неопределенности.*

Функционирование учета в контексте идеи о его предназначении как информационной системы, позволяющей осуществлять контрольно-аналитическую функцию и, в частности, выявлять финансовый результат, объясняло приверженность бухгалтеров к использованию исторических цен. Декларирование принципиально новой целевой установки — ориентация на удовлетворение интересов пользователей, в том числе (и возможно, прежде всего!) и потенциальных, привело не только к определенному подрыву веры в безальтернативность исторических цен, но и к еще более прочному осознанию необходимости создания прочных теоретических основ учета. Дело в том, что периодически выпускавшиеся регулятивы по конкретным учетным проблемам были заточены под определенные ситуации, поэтому искусственным специалистам не составляло труда найти лазейки, позволявшие обходить нежелательные условия и ограничения. Появилась необходимость в более общих дефинициях и положениях. Заметим, что единодушие относительно целесообразности разработки стандартов, т. е. унификации регулятивов и процедур, не было: приводились как аргументы «за» (большее доверие отчетности, более высокая дисциплина поставщиков финансовой отчетности в их отношениях с рынками капитала, пространственная и временная сопоставимость отчетных данных и др.), так и «против» (сложности в нахождении консенсуса в ходе разработки единых стандартов как в контексте конкретной страны, так и в международном контексте, в определении оптимального числа стандартов, большей или меньшей детализации каждого стандарта, невозможности унифицировать специфику учета крупных и малых компаний и др.). Тем не менее было найдено компромиссное решение, предполагавшее разработку ряда документов общего назначения, в которых были бы представлены базовые концепции, соглашения, трактовки и которые должны

²³ В 2001 г. IASC был реформирован и получил название *International Accounting Standards Board (IASB)*; в российской практике название перевели как Совет по международным стандартам финансового учета. Основное предназначение Совета — разработка международных стандартов финансовой отчетности (*International Financial Reporting Standards, IFRS*).

были приниматься во внимание при актуализации действующих и создании новых предметных стандартов. В период 1978–1985 гг. FASB выпустил специальную серию из 6 регулятивов, которые и были названы *концептуальными основами бухгалтерского учета*; позднее некоторые положения этих документов были изменены и дополнены (таблица). Разработчиками было особо подчеркнуто, что документы серии «Концептуальные основы» не являются стандартами, относящимися к собственно бухгалтерским процедурам, а представляют собой основание, на котором упомянутые стандарты зиждутся; иными словами, в этих регулятивах заложены ключевые, концептуальные идеи, которые должны приниматься во внимание при оценке адекватности действующих и разработке новых стандартов (см. предисловие к SFAC 8 в работе: [Conceptual Framework for Financial Reporting]).

Таблица. Положения, формирующие концептуальные основы финансового учета в США
(*Statements of Financial Accounting Concepts, SFAC*)

Наименование положения	Идентификатор	Дата ввода в действие	Примечание
Цели финансовой отчетности коммерческой (прибыльной) организации (<i>Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises</i>)	SFAC 1	Ноябрь 1978	
Качественные характеристики учетной информации (<i>Qualitative Characteristics of Accounting Information</i>)	SFAC 2	Май 1980	
Элементы финансовой отчетности коммерческих (прибыльных) организаций (<i>Elements of Financial Statements of Business Enterprises</i>)	SFAC 3	Декабрь 1980	Заменен положением SFAC 6
Цели финансовой отчетности некоммерческих (неприбыльных) организаций (<i>Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations</i>)	SFAC 4	Декабрь 1980	
Признание и оценка фактов хозяйственной жизни в финансовой отчетности коммерческой (прибыльной) организации (<i>Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises</i>)	SFAC 5	Декабрь 1984	
Элементы финансовой отчетности (<i>Elements of Financial Statements</i>)	SFAC 6	Декабрь 1985	Заменяет SFAC 3 и дополняет SFAC 2
Использование информации о денежных потоках и дисконтированных оценок в учете (<i>Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements</i>)	SFAC 7	Февраль 2000	
Концептуальные основы финансовой отчетности (<i>Conceptual Framework for Financial Reporting (Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information)</i>)	SFAC 8	Сентябрь 2010	Заменяет SFAC 1 и SFAC 2

Идея американских специалистов в части концептуальных основ учета нашла отклик в профессиональном мире и вскоре была поддержана национальными регуляторами учета и бухгалтерскими сообществами ведущих англоязычных стран (Великобритания, Канада и др.) и международным бухгалтерским сообществом в целом.

Усилия FASB по стандартизации учета упомянутыми общими документами не ограничились. Так, С. Зефф отмечает, что в период с 1974 по 1985 г. FASB выпустил более 30 всевозможных меморандумов, положений, комментариев, исследовательских отчетов и др. [Zeff, 1999, p. 104]. В немалой степени это было обусловлено пожеланиями SEC в отношении интерпретации документов общей направленности (в числе причин С. Зефф называет склонность американских бизнес-кругов к сутяжничеству и вызванную этим обстоятельством необходимость достаточно четкого прописывания в документах всевозможных тонкостей и деталей, что привело к формированию особой американской культуры в области регулирования учета, отличающейся детализацией и неявно задаваемой предписательностью стандартов). Множественность, объемность и детализированность регламентирующих документов привели к ситуации «перегруженности» регулятивами (*accounting standards overload*), что в конечном итоге не понравилось и самой SEC. Вновь зазвучали призывы вернуться к идее разработки стандартов на основе принципов, уйти от излишней дробности и детализации²⁴. С формальных позиций эти призывы были оценены положительно, но переломить традицию, складывавшуюся годами, чрезвычайно сложно. Тем не менее специалисты практически едины в своем мнении: именно с выходом в свет 6 положений серии «Концептуальные основы» стало возможным утверждать о формировании теоретического базиса современной бухгалтерии.

В последующие годы система регулятивов серии «Концептуальные основы» была доработана и расширена. В настоящее время основную смысловую нагрузку несет документ «Концептуальные основы финансовой отчетности» (SFAC 8), в котором даны ключевые дефиниции и приведено обоснование базовых идей, принимаемых во внимание при подготовке публичной отчетности: цели отчетности, ее информационные возможности и ограничения, типизация запросов потенциальных пользователей, качественные характеристики данных и др. [Conceptual Framework for Financial Reporting]. Иными словами, в регулятивах этой серии акцент действительно сделан не на процедурные и технические аспекты бухгалтерии, а на формирование такого выходного продукта, который был бы полезен внешним пользователям в их инвестиционно-финансовых решениях. Эти документы вместе

²⁴ Заметим, что упомянутая проблема отчетливо проявилась и в международном контексте — в определенном противостоянии американского и британского подходов к организации работы IASB в ходе инициализации проекта конвергенции систем и моделей бухгалтерского учета, подразумевающей, по сути, сближение МСФО (IFRS) и ГААП США (US GAAP). Американцы ратуют за так называемый «учет, ориентированный на правила» (*rules-based accounting*), подразумевающий достаточную дробность стандартов, тогда как британцы — за «учет, ориентированный на принципы» (*principles-based accounting*), т. е. учет, предполагающий издание небольшого числа основополагающих регулятивов, в основе которых идея концепции достоверности и непредвзятости (*true and fair view concept*) (см. подробнее: [Ковалев Вит., 2012; Ковалев В., Ковалев Вит., 2012]). Некоторые американские ученые доказывают несостоятельность обвинения в отходе от идеи ориентации на принципы учета (см., напр.: [Schirper, 2003]). Однако, скорее всего, данные претензии не беспочвенны — так, в US GAAP более 160 стандартов, первый из которых выпущен в 1972 г., тогда как новый набор британских регулятивов (UK GAAP), введенный в действие с 1 января 2015 г. и согласованный с МСФО, включает всего лишь 4 документа: FRS 100 «Применение требований к финансовой отчетности», FRS 101 «Основы сокращенного раскрытия информации», FRS 102 «Стандарты финансовой отчетности, применимые в Великобритании и Северной Ирландии», FRS 103 «Страховые контракты». Заметим, что британские листинговые компании обязаны следовать МСФО, а другие компании могут выбрать между МСФО и UK GAAP.

со стандартами процедурной направленности и составляют основу регулятивной базы англо-американской модели бухгалтерского учета.

Американскими учеными концептуальные основы бухгалтерского учета определены как *логически последовательная система взаимосвязанных ориентиров и основ, которые могут привести к содержательным стандартам и которые предписывают природу, функции и ограничения финансового учета и финансовой отчетности*. Под ориентирами понимаются функциональное предназначение и конкретные цели учета, под основами — основополагающие концепции учета, поясняющие логику признания фактов хозяйственной жизни, их оценку, обобщение и представление для целей коммуникации всем заинтересованным лицам. Упомянутые концепции являются общими в том смысле, что любые другие положения вытекают из них, а обращение к ним является необходимым при разработке конкретных стандартов бухгалтерского учета их толкованию и реализации на практике [The FASB, 1992, p. 32].

Примерно такое же по смыслу определение дают и британские специалисты, которые под концептуальными основами бухгалтерского учета в самом общем смысле понимают «документ, содержащий общие теоретические принципы, к которым можно обращаться при необходимости толкования конкретной ситуации. В приложении к финансовой отчетности эти принципы рассматриваются как теоретический базис для оценки адекватности действующих и развития новых отчетных практик» [Davies, Paterson, Wilson, 1999, p. 53].

Безусловно, именно разработки американских ученых послужили базой для создания национальных вариантов концептуальных основ в ряде стран — Великобритании, Канаде, Австралии, Японии, Германии и др. [Bullen, Crook, 2005, p. 3]. При этом американский вариант не берется «на веру», но и подвергается определенной критике. Так, канадцы посчитали целесообразным разработать свой вариант, поскольку американская разработка показалась им слишком императивной, если не сказать аксиоматичной [Riahi-Belkaoui, 2005, p. 196].

Как это ни выглядит парадоксальным, но уже озвучены предложения о рассмотрении идеи концептуальных основ бухгалтерского учета в более широком контексте: речь идет о введении понятия «*концептуальные основы концептуальных основ*» как унифицированного методологического подходе к проведению исследований вообще [Solomon A., Solomon J., 2004].

8. Европейские инициативы

В континентальной Европе развитие теории бухгалтерского учета в XIX–XX вв. осуществлялось в рамках национальных школ (подробно см.: [Соколов, 1996]) и существенно отличалось от англо-американского подхода. Основное отличие предопределялось существенно меньшим участием индивидуальных инвесторов в финансирование бизнеса и потому вполне объяснимо проявлялось в более значимом участии государственных органов в регулировании административных и методологических аспектов бухгалтерского учета. В связи с созданием Евросоюза (ЕС) были предприняты и некоторые попытки унификации регулятивов. Работа в этом направлении началась в 1961 г., когда в рамках ЕС была сформирована Исследовательская группа по проблемам бухгалтерского учета (*Groupe d'Etudes*), цель

которой состояла в формировании концепции развития учета в странах сообщества. Работа группы рассматривалась изначально как составная часть программы гармонизации национальных версий законодательства о компаниях. Результаты этой работы были опубликованы в виде ряда нормативных документов. Основные — Директива № 4 «Состав и содержание публичной отчетности» и Директива № 7 «Консолидированная отчетность». Все страны-члены ЕС включили положения этих директив в национальные законодательства, регулирующие деятельность бизнеса. С позиции пользователей информации особое значение имела Четвертая директива, определяющая стандартные форматы бухгалтерской отчетности: два формата баланса и четыре формата отчета о прибылях и убытках.

Упомянутые директивы упразднены и заменены Директивой 2013/34/EU «О годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности и сопутствующих отчетах отдельных типов предприятий» от 26 июня 2013 г. Это объемный документ, в 11 главах которого изложены требования к содержанию основных отчетных форм, а в приложениях в виде перечня статей даны форматы баланса (вертикальное и горизонтальное представления) и отчета о прибылях и убытках (по видам расходов и по функциональному их предназначению). Данная директива имеет скорее прикладное значение и в целом не может рассматриваться как некий документ, претендующий на описание концептуальных основ бухгалтерского учета. Одним из объяснений является то обстоятельство, что страны — члены ЕС приняли МСФО, отдельные разделы которых как раз и содержат теоретическое объяснение ключевых понятий и категорий, а также международный вариант концептуальных основ.

9. Концептуальные основы бухгалтерского учета: международный контекст

Весомым аргументом в пользу упомянутого выше тезиса о приоритете американских ученых в разработке концептуальных основ учета является тот факт, что в 1989 г. IASC поддержал идею американских специалистов и представил аналогичный документ «Основы составления и представления финансовой отчетности» (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*). В 2010 г. этот документ был переработан при участии специалистов FASB и трансформирован Советом по международным стандартам финансовой отчетности (IASB) в документ «Концептуальные основы финансовой отчетности 2010» (*Conceptual Framework for Financial Reporting 2010 (The IFRS Framework)*).

В документе *The IFRS Framework* внимание сосредоточено на следующих четырех аспектах:

1) *цели финансовой отчетности* (обеспечение релевантной информацией фактических и потенциальных инвесторов, лендеров и кредиторов; особо подчеркивается, что отчетность составляется по методу начисления и не может содержать абсолютно всю информацию, поэтому заинтересованные лица должны пользоваться по необходимости и другими источниками; указание на метод начисления является существенным в том смысле, что представление об экономическом потенциале фирмы и эффективности его использования формируется путем четко декларируемой ориентации на суждения в терминах доходов и расходов, но не в терминах движения ресурсов и денежных средств);

2) *качественные характеристики информации финансового характера* (релевантность, репрезентативность, объективность, верифицируемость, своевременность, сопоставимость, существенность, полнота, достоверность, непредвзятость и др.);

3) *дефиниции, признание и оценка видовых элементов финансовой отчетности* (к видовым, т. е. в известном смысле системообразующим, элементам отчетности, требующим четких определений и алгоритмов, отнесены три элемента баланса — активы, капитал, обязательства — и два элемента отчета о прибылях и убытках — доходы и расходы; конкретный объект учета, относящийся к тому или иному элементу по видовому признаку, должен отвечать следующим критериям: а) экономическая выгода от владения данным объектом в виде притоков денежных средств или их оттоков является вероятной; б) объект может быть достаточно надежно оценен с позиции себестоимости или ценности, при этом могут использоваться различные оценки: первоначальная стоимость (наиболее распространенная оценка), текущая стоимость, возможная цена продажи, дисконтированная стоимость будущих выгод);

4) *концепции капитала* (должна быть объявлена концепция капитала, которой придерживаются в фирме, и идентифицирована связь между концепциями капитала и прибыли; возможен выбор одной из двух концепций — физической или финансовой природы капитала — с соответствующей техникой поддержания величины капитала и исчисления финансового результата, позволяющей учитывать влияние ценовой динамики в общеэкономическом и отраслевом контекстах)²⁵.

В 2013 г. был вынесен для публичного обсуждения объемный обзор предложений по созданию новой версии документа *The IFRS Framework* (см.: [A Review of the Conceptual Framework...]). В обзоре указано, что его целью является формирование такого документа, который был бы полезен в концептуальном плане для ревизии существующих и разработки новых учетных стандартов. IASB планирует закончить работу над внедрением новой версии в 2016 г. Американский подход к формулированию концептуальных основ стал общемировым трендом в области науки и практики бухгалтерского учета.

Выводы

1. Кто же сыграл и играет главную роль в процессе трансформации учета как сугубо практической деятельности в бухгалтерскую науку? Безусловно, можно говорить об объединенных усилиях ученых и практиков (представителей бухгалтерской профессии и финансовых кругов). На это указывает как общепризнанное в настоящее время понимание учета как науки и искусства (*accounting as a science and art*), так и приведенный в статье обзор эволюции этой науки. Тем не менее анализ свидетельствует о том, что запросы практики, вероятно, все же следует считать решающим аргументом. Не случайно известные британские ученые Б. Андердаун и П. Тейлор посчитали возможным определить процесс развития теории бухгалтерского учета как «постепенный процесс проб и ошибок, являющийся ответом на постоянно меняющиеся социальные и экономические условия» [Underdown, Taylor, 1985, p. 2].

²⁵ О концепциях капитала см.: [Ковалев В., Ковалев Вит., 2015, с. 286–295].

2. Анализ эволюционных процессов в США в отношениях между бухгалтерской наукой и практикой показал отчетливое давление практики (профессии) и, по сути, ее определяющую роль в том числе и в выработке направлений исследований. Иными словами, не наука задавала ориентиры развития, а практика, т. е. имел место не только запрос, но и указание (требование), причем это указание нередко шло даже не от практикующих бухгалтеров и аудиторов, но в первую очередь от представителей финансовых рынков. Подобное возможно, поскольку именно практика может профинансировать исследование в случае необходимости и желания. Не исключено, что подобное является закономерным для любой сугубо практико-ориентированной отрасли научных знаний. К сожалению, в России пока еще профессиональные объединения и бизнес не отличаются активностью в этом направлении и «не замечают» подобных положительных примеров и тенденций, имеющих место на Западе уже многие десятилетия. У нас до сих пор ответственность за бухгалтерский учет (в административном и методологическом аспектах) несет Минфин РФ. Вряд ли такой подход является оптимальным.

3. Смысл и пафос идеи концептуальных основ бухгалтерского учета заключаются в следующем: без системы теоретически обоснованных, логически выстроенных и внятно объясняемых ключевых категорий и положений бухгалтерского (финансового) учета невозможно построение совокупности стандартов как регулятивов административного, хозяйственного и методологического предназначения, которыми могли бы руководствоваться, прежде всего, бизнес-единицы и инвесторы, имеющие критически важное значение для экономики национального и международного уровня.

4. Категории, положения, соглашения и характеристики, описываемые в документах серии «Концептуальные основы», относятся не к технике учета, а к формированию такого выходного продукта бухгалтерии, который может быть полезен внешним пользователям в их инвестиционно-финансовой деятельности. Формирование подобной системы категорий возможно лишь в тесном взаимодействии науки и практики, что, в свою очередь, подтверждает неоспоримость существования научного измерения учета как области деятельности человека.

5. Концептуальные основы бухгалтерского учета должны рассматриваться как краеугольный камень в любой учетной системе, как основание, на котором могут формироваться конкретные стандарты и практики. Как собственно концептуальные основы, так и развиваемые на их основе стандарты ни в коей мере не являются документами жестко предписывающего характера — в них заложена вариативность, предполагающая главенство профессионального суждения, позволяющего следовать концепции достоверности и непредвзятости (*true and fair concept*), опираясь на общие категории и соглашения.

6. Учитывая не только экономическую, но и социальную значимость решений инвестиционно-финансового характера на рынках капитала, следует признать, что разработка концептуальных основ бухгалтерского учета выходит за рамки чисто профессионального (т. е. бухгалтерского) интереса.

7. Идея концептуальных основ бухгалтерского учета является в настоящее время доминантной в общемировом профессиональном контексте, подтверждением этому являются внедрение этой идеи в национальные учетные системы и модели, в деятельность Евросоюза и Совета по международным стандартам финансовой

отчетности. В системе российских регулятивов идея разработки российского варианта концептуальных основ или принятия, например, пока в явном виде не обсуждалась.

8. Концептуальные основы могут рассматриваться как полезный инструмент с позиции: теории (база для развития новых теорий), педагогики (понимание сущности учета), практики (руководство к действию), администрирования (базовые правила для формирования публичной информации о финансовой модели фирмы).

9. В России (СССР) разработка теории бухгалтерского учета в течение всей истории велась в специфическом ключе — путем некоего обобщения практики ведения учета. Именно поэтому подавляющее большинство разработок (монографий, учебников монографической направленности, статей, учебно-методической литературы), претендовавших на теоретические обобщения, носило, как правило, сугубо прикладной характер: обсуждение метода и предмета учета, плана счетов, особенностей отражения тех или иных операций и т. д. К сожалению, ситуация в последние 10–15 лет не изменилась, если не сказать, что ухудшилась (подробнее см.: [Ковалев, 2013]). Причины такого положения многоаспектны; к ним относится и принципиально различающееся понимание сущности теории учета в России и на Западе. Монографии российских авторов крайне редки, а иногда появляющиеся учебники написаны в духе советских традиций, когда теория учета понималась как своеобразное «научное» обобщение инструктивных материалов, формировавшихся в недрах государственных органов. Постепенное принятие идей англо-американской парадигмы бухгалтерского учета привело лишь к явному отторжению подобной практики развития отраслевой науки, но пока так и не стало стимулом к развитию исследований в контексте уже сложившегося мирового бухгалтерского мейнстрима, предусматривающего обсуждение роли учета в более широком аспекте, включающем, в частности, не только финансово-экономическую, но и социальную проблематику. Отчасти пассивность российских ученых-бухгалтеров можно объяснить складывающейся в стране тенденцией к признанию базовых идей МСФО. Нужно время, чтобы осознать глубинный смысл этих идей.

10. Опыт американских специалистов в области бухгалтерского учета говорит о том, что успешное развитие учета как науки в немалой степени зависит как минимум от двух обстоятельств: а) доверия государства к профессиональному сообществу в части управления методологией бухгалтерского учета и б) осознания этим сообществом необходимости финансирования исследовательских разработок. Учитывая абсолютную слабость и разобщенность российских бухгалтерских ассоциаций, их не слишком высокий авторитет в глазах регулятора бухгалтерского учета, пока лишь остается надеяться, что упомянутый опыт бухгалтеров и финансистов США в конце концов будет осмыслен и надлежащим образом применен к российской действительности.

Литература

- Валицкий И. Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству. СПб.: Типография В. С. Балашева, 1877. 49 с.
- Галаган А. М. Счетоводство в его историческом развитии. М.; Л., 1927. 170 с.

- Езерский Ф. В. Теория торгового счетоводства по новой системе, предлагаемая Федором Езерским. Дрезден: Лейпцигская акционерная тип., 1873. 144 с.
- Кипарисов Н. А. Теория советского хозяйственного учета. Балансовый метод в советском учете. М.; Л.: Снабтехиздат, тип. изд-ва «Крестьянская газета», 1932. 376 с.
- Ковалев В. В. К дискуссии о новых моделях корпоративной отчетности // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2014а. № 5. С. 18–26.
- Ковалев В. В. О новых моделях корпоративной отчетности // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2014б. Вып. 3. С. 91–113.
- Ковалев В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2013. Вып. 1. С. 91–113.
- Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2012. 784 с.
- Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2015. 991 с.
- Ковалев Вит. В. Концепция достоверности и непредвзятости в бухгалтерском учете: трактовка и применение // Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2012. Вып. 2. С. 107–116.
- Помазков Н. С. Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. Л.: «Экономическое образование», тип. «Коминтерн» Центриздата, 1929. 268 с.
- Руссиян И. П. Основания двойной бухгалтерии. Одесса: Типография Л. Нитче, 1884. 259 с.
- Руссиян И. П. Теория двойного счета имущества И. П. Руссияна. Краткое извлечение из его же сочинения «Основания двойной бухгалтерии». Одесса: Тип. П. Францова, 1889. 84 с.
- Рудановский А. П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. М.: Макиз, 1928. 183 с.
- Сиверс Е. Е. Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования. СПб., 1892. 69 с.
- Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
- Хайлбронер Р. Философы от мира сего. М.: Издательство «КоЛибри», 2008. 432 с.
- Хендриксен Е. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
- Цветаев П. Начальные основания счетоводства для хозяев, торговцев и промышленников вообще. М.: Тип. Лазаревых, Институт восточных языков, 1837. 131 с.
- Шумпетер Й. А. История экономического анализа: в 3 т. / пер. с англ.; под ред. В. С. Автономова. СПб.: Экономическая школа, 2001. Т. 1. 494 с.
- A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. Discussion Paper DP/2013/1. July 2013. IASB [Electronic resource]. URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf> (accessed: 1.08.2015).
- A Statement of Basic Accounting Theory. American Accounting Association, 1966. 100 p.
- Accounting History 1976–1986. An Anthology / eds P. Boys and J. Freear. New York: Routledge, 1992. 430 p.
- Audits of Corporate Accounts. Correspondence between the Special Committee on Co-operation with Stock Exchanges of the American Institute of Accountants and the Committee on Stock List of the New York Stock Exchange. 1932–1934 [Electronic resource]. URL: http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf-96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/papers/1930/1934_0121_AuditsCorporateT.pdf (accessed: 28.07.2015).
- Bullen H. G., Crook K. Revisiting the Concept. A New Conceptual Framework Project. FASB-IASB. May 2005 [Electronic resource]. URL: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175818825710&blobheader=application%2Fpdf> (accessed: 28.07.2015).
- Canning J. B. The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory. New York: The Ronald Press Company, 1929. 367 p.
- Comparative International Accounting / eds C. Nobes and R. Parker: 3-rd ed. Prentice-Hall, 1991. 520 p.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 [Electronic resource]. URL: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175822892635&blobheader=application/pdf> (accessed: 31.07.2015).
- Davies M., Paterson R., Wilson A. UK GAAP: 6-th ed. London: Tolley Publishing, 1999. 2171 p.
- Edwards J. A History of Financial Accounting. Routledge, 1989. 326 p.
- Higson A. W. Corporate Financial Reporting: theory and Practice. London: SAGE Publications Ltd, 2003. 228 p.
- Macintosh N. B. Commentary: Accounting — Truth, Lies, or “Bullshit”? A Philosophical Investigation // Accounting and the Public Interest. 2006. N 6. P. 22–36.

- Macve R. A Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Vision Tool or Threat? New York: Garland, 1997. 248 p.
- Mattesich R. Two Hundred Years of Accounting Research: An International Survey of Personalities, Ideas and Publications (from the Beginning of the Nineteenth Century to the Beginning of the Twenty-first Century). New York: Routledge, 2008. 609 p.
- Milestones in the British Accounting Literature / Compiled with introductory notes by R. H. Parker and Stephen A. Zeff. New York; London: Garland Publishing Inc., 1996. 418 p.
- Moonitz M. The Basic Postulates of Accounting. New York: American Institute of CPAs, 1961. 61 p.
- Objectives of financial statements (Trueblood Committee Report). New York: AICPA, 1973. 70 p.
- Paton W. A. Accounting Theory. New York: The Ronald Press Company, 1922. 528 p.
- Paton W. A., Littleton A. C. An Introduction to Corporate Accounting Standards. AAA Monograph N 3. Iowa: American Accounting Association, 1940. 156 p.
- Paton W. A., Stevenson R. A. Principles of Accounting. The Ann Arbor Press, 1916. 222 p.
- Philosophical Perspectives on Accounting: Essays in Honour of Edward Stamp / eds M. J. Mamford and K. V. Peasnell. Routledge, 1993. 324 p.
- Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory: 5-th ed. London: Thomson Learning, 2005. 608 p.
- Sanders T., Hatfield H., Moore U. A Statement of Accounting Principles. New York: American Institute of Accountants, 1938. 138 p.
- Schipper K. Principles-Based Accounting Standards // Accounting Horizons. 2003. Vol. 17. N 1. P. 61–72.
- Solomon A., Solomon J. A Conceptual Framework of Conceptual Frameworks: Positioning Corporate Financial Reporting and Corporate Environmental Reporting on a Continuum [Electronic resource]. URL: <http://business-school.exeter.ac.uk/documents/papers/accounting/2004/0405.pdf> (accessed: 28.07.2015).
- Sprague C. E. The Philosophy of Accounts. New York, 1908. 161 p.
- Sprouse R. T., Moonitz M. A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises. New York: American Institute of CPAs, 1962. 87 p.
- Staubus G. J. A Theory of Accounting to Investors. Berkeley: University of California Press, 1961. 150 p.
- Storey R. K. The Search for Accounting Principles. New York: AICPA, 1964. 65 p.
- Storey R., Storey S. Financial Accounting Concepts and Standards. Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, 1998. 170 p.
- Studies in the History of Accounting / eds A. C. Littleton, B. S. Yamey. Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1956. 392 p.
- Swieringa R. J. Robert T. Sprouse and Fundamental Concepts of Financial Accounting // Accounting Horizons. 2011. Vol. 25, N 1. P. 207–220.
- The FASB Conceptual Framework Project, 1973–1985: An Analysis. Manchester: University Press, 1992. 199 p.
- The History of Accounting: An International Encyclopedia / eds M. Chatfield, R. Vangermeersch. Garland Publishing, 1996. 649 p.
- Underdown B., Taylor P. Accounting Theory and Policy Making. London: Heinemann, 1985. 349 p.
- Zeff S. A. John B. Canning: A View of His Academic Career // ABACUS. 2000. Vol. 36, N 1. P. 4–39.
- Zeff S. A. The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States // Accounting Historians Journal. 1999. Vol. 26, N 2. P. 89–131.
- Zeff S. A. The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971–1973): A Historical Study [Electronic resource]. URL: https://www2.aaahq.org/AM/display.cfm?Filename=SubID_448.pdf&MIMEType=application%2Fpdf (accessed: 1.08.2015).

References

- Valickij I. F. *Teoriia schetovodstva v primenenii k narodnomu khoziaistvu [The theory of accounting as applied to national economy]*. St. Petersburg, Tipografija V. S. Balasheva, 1877. 49 p. (In Russian)
- Galagan A. M. *Schetovodstvo v ego istoricheskom razvitiu [Accounting in its historical development]*. Moscow, Leningrad, 1927. 170 p. (In Russian)
- Ezerskij F. V. *Teoriia torgovogo schetovodstva po novoi sisteme, predlagaemaia Fedorom Ezerskim [Theory of trade accounting under the new system, proposed by Fyodor Ezerski]*. Drezden: Leiptsigkaia aktsionernaia tip., 1873. 144 p. (In Russian)
- Kiparisov N. A. *Teoriia sovetskogo khoziaistvennogo ucheta. Balansovyi metod v sovetskom uchete [Theory of the Soviet economic accounting. Balance method in the Soviet accounting]*. Moscow, Leningrad, Snahtehizdat, tip. izd-va «Krest'ianskaia gazeta», 1932. 376 p. (In Russian)

- Kovalev V. V. K diskussii o novykh modeliakh korporativnoi otchetnosti [To discussions about new models of corporate reporting]. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov* [*Vestnik of Professional Accountants*], 2014a, no. 5, pp. 18–26. (In Russian)
- Kovalev V. V. O novykh modeliakh korporativnoi otchetnosti [About new models of corporate reporting]. *Vestnik of Saint-Petersburg University. Series 5. Economics*, 2014b, issue 3, pp. 91–113. (In Russian)
- Kovalev V. V. Iavliaetsia li bukhgalterskii uchet naukoj: retrospektiva vzgliadov i tendentsii [Is accounting a science or not: a retrospective of looks and trends]. *Vestnik of Saint-Petersburg University. Series 5. Economics*, 2013, issue 1, pp. 91–113. (In Russian)
- Kovalev V. V., Kovalev Vit. V. *Analiz balansa* [*Balance-sheet analysis*]. 3-e izd., pererab. i dop. Moscow, Prospekt Publ., 2012. 784 p. (In Russian)
- Kovalev V. V., Kovalev Vit. V. *Korporativnye finansy i uchet: poniatia, algoritmy, pokazateli* [*Corporate Finance and accounting: concepts, algorithms, and indicators*]. 3-e izd., pererab. i dop. Moscow, Prospekt Publ., 2015. 991 p. (In Russian)
- Kovalev Vit. V. Kontsepsiia dostovernosti i nepredvziatosti v bukhgalterskom uchete: traktovka i primenenie [The true and fair view concept in accounting: interpretation and application]. *Vestnik of Saint-Petersburg University. Series 5. Economics*, 2012, issue 2, pp. 107–116. (In Russian)
- Pomazkov N. S. *Schetnye teorii. Printsip dvoistvennosti i metod dvoinoi zapisi* [*The theories of accountability. The duality principle and the method of double entry*]. Leningrad, «Ekonomicheskoe obrazovanie», tip. «Komintern» Centrizdata, 1929. 268 p. (In Russian)
- Russijan I. P. *Osnovaniia dvoinoi bukhgalterii* [*The foundations of double-entry accounting*]. Odessa, Tipografia L. Nitche, 1884. 259 p. (In Russian)
- Russijan I. P. *Teoriia dvoinogo scheta imushchestva I. P. Russiiana. Kratkoe izvlechenie iz ego zhe sochineniia «Osnovaniia dvoinoi bukhgalterii»* [*Theory of double-counting of assets I. P. Russian. A brief extract from his essay “the Foundation of double-entry bookkeeping”*]. Odessa, tip. P. Frantsova, 1889. 84 p. (In Russian)
- Rudanovskii A. P. *Teoriia balansovogo ucheta. Vvedenie v teoriuu balansovogo ucheta. Balans kak ob'ekt ucheta* [*Theory of accounting. Introduction to the theory of accounting. Balance as an object of accounting*]. Moscow, Makiz Publ., 1928. 183 p. (In Russian)
- Sivers E. E. *Schetovedenie i schetovodstvo. Opyt nauchnogo issledovaniia* [*Accounting and bookkeeping. The experience of scientific research*]. St. Petersburg, 1892. 69 p. (In Russian)
- Sokolov Ia. V. *Bukhgalterskii uchet: ot istokov do nashikh dnei* [*Accounting: from the origins to our days*]: *uchebnoe posobie dlia vuzov*. Moscow, Audit, JuNI-TI, 1996. 638 p. (In Russian)
- Hajlbroner R. *Filosofy ot mira sego* [*The worldly philosophers*]. M., Izdatel'stvo “KoLibri”, 2008. 432 p. (In Russian)
- Hendriksen E. S., Van Breda M. F. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta* [*Accounting theory*]. Transl. from angl. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997. 576 p. (In Russian)
- Tsvetaev P. *Nachal'nye osnovaniia schetovodstva dlia khoziaev, torgovtsev i promyshlennikov voobshche* [Basic foundations of accounting for owners, traders and industrialists at all]. Moscow, tip. Lazarevyh, Institut vostochnykh jazykov, 1837. 131 p. (In Russian)
- Shumpeter J. A. *Istoriia ekonomicheskogo analiza: v 3 t.* [*History of economic analysis: in 3 vols*]. Transl. from angl. by V. S. Avtonomov. St. Petersburg, Ekonomicheskaja shkola Publ., 2001, vol. 1. 494 p. (In Russian)
- A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting. Discussion Paper DP/2013/1*. July 2013. IASB. Available at: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf> (accessed: 1.08.2015).
- A Statement of Basic Accounting Theory*. American Accounting Association, 1966. 100 p.
- Accounting History 1976–1986*. An Anthology. Eds. P. Boys and J. Freear. New York, Routledge, 1992. 430 p.
- Audits of Corporate Accounts*. Correspondence between the Special Committee on Co-operation with Stock Exchanges of the American Institute of Accountants and the Committee on Stock List of the New York Stock Exchange. 1932–1934. Available at: http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/papers/1930/1934_0121_AuditsCorporateT.pdf (accessed: 28.07.2015).
- Bullen H. G., Crook K. *Revisiting the Concept. A New Conceptual Framework Project*. FASB-IASB. May 2005. Available at: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175818825710&blobheader=application%2Fpdf> (accessed: 28.07.2015).
- Canning J. B. *The Economics of Accountancy: A Critical Analysis of Accounting Theory*. New York, The Ronald Press Company, 1929. 367 p.
- Comparative International Accounting*. 3-rd ed. Eds. C. Nobes and R. Parker. Prentice-Hall, 1991. 520 p.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Available at: <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175822892635&blobheader=application/pdf> (accessed: 31.07.2015).

- Davies M., Paterson R., Wilson A. *UK GAAP*. 6-th ed. London: Tolley Publishing, 1999. 2171 p.
- Edwards J. A. *History of Financial Accounting*. Routledge, 1989. 326 p.
- Higson A. W. *Corporate Financial Reporting: Theory and Practice*. London, SAGE Publications Ltd., 2003. 228 p.
- Macintosh N. B. Commentary: Accounting — Truth, Lies, or “Bullshit”? A Philosophical Investigation . *Accounting and the Public Interest*, 2006, no. 6, pp.22–36.
- Macve R. *A Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Vision Tool or Threat?* New York: Garland, 1997. 248 p.
- Mattesich R. *Two Hundred Years of Accounting Research: An International Survey of Personalities, Ideas and Publications (from the Beginning of the Nineteenth Century to the Beginning of the Twenty-first Century)*. New York, Routledge, 2008. 609 p.
- Milestones in the British Accounting Literature*. Compiled with introductory notes by R. H. Parker and Stephen A. Zeff. New York, London, Garland Publishing Inc., 1996. 418 p.
- Moonitz M. *The Basic Postulates of Accounting*. New York, American Institute of CPAs, 1961. 61 p.
- Objectives of financial statements (Trueblood Committee Report)*. New York, AICPA, 1973. 70 p.
- Paton W. A. *Accounting Theory*. New York: The Ronald Press Company, 1922. 528 p.
- Paton W. A., Littleton A. C. *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. AAA Monograph no. 3. Iowa: American Accounting Association, 1940. 156 p.
- Paton W. A., Stevenson R. A. *Principles of Accounting*. The Ann Arsor Press, 1916. 222 p.
- Philosophical Perspectives on Accounting: Essays in Honour of Edward Stamp*. Eds. M. J. Mamford and K. V. Peasnell. Routledge, 1993. 324 p.
- Riahi-Belkaoui A. *Accounting Theory*, 5-th ed. London: Thomson Learning, 2005. 608 p.
- Sanders T., Hatfield H., Moore U. *A Statement of Accounting Principles*. New York, American Institute of Accountants, 1938. 138 p.
- Schipper K. Principles-Based Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 2003, vol. 17, no. 1, pp.61–72.
- Solomon A., Solomon J. A. *Conceptual Framework of Conceptual Frameworks: Positioning Corporate Financial Reporting and Corporate Environmental Reporting on a Continuum*. Available at: <http://business-school.exeter.ac.uk/documents/papers/accounting/2004/0405.pdf> (accessed: 28.07.2015).
- Sprague C. E. *The Philosophy of Accounts*. New York, 1908. 161 p.
- Sprouse R. T., Moonitz M. *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises*. New York, American Institute of CPAs, 1962. 87 p.
- Staubus G. J. *A Theory of Accounting to Investors*. Berkeley, University of California Press, 1961. 150 p.
- Storey R. K. *The Search for Accounting Principles*. New York, AICPA, 1964. 65 p.
- Storey R., Storey S. *Financial Accounting Concepts and Standards*. Norwalk, CT, Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, 1998. 170 p.
- Studies in the History of Accounting*. Eds A. C. Littleton, B. S. Yamey. Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois, 1956. 392 p.
- Swieringa R. J. Robert T. Sprouse and Fundamental Concepts of Financial Accounting. *Accounting Horizons*, 2011, vol. 25, no. 1, pp.207–220.
- The FASB Conceptual Framework Project, 1973–1985: An Analysis*. Manchester: University Press, 1992. 199 p.
- The History of Accounting: An International Encyclopedia*. Eds. M. Chatfield, R. Vangermeersch. Garland Publishing, Inc., 1996. 649 p.
- Underdown B., Taylor P. *Accounting Theory and Policy Making*. London: Heinemann, 1985. 349 p.
- Zeff S. A. John B. Canning: A View of His Academic Career. *ABACUS*, 2000, vol. 36, no. 1, pp.4–39.
- Zeff S. A. The Evolution of the Conceptual Framework for Business Enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*. December 1999, vol. 26, no. 2, pp.89–131.
- Zeff S. A. *The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971–73): A Historical Study*. Available at: https://www2.aaahq.org/AM/display.cfm?Filename=SubID_448.pdf&MIMEType=application%2Fpdf (accessed: 1.08.2015).

Статья поступила в редакцию 8 октября 2015 г.