Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Терентьева, Татьяна Олеговна  
**Год:**

2002

**Автор научной работы:**

Терентьева, Татьяна Олеговна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Санкт-Петербург

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

199

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Терентьева, Татьяна Олеговна

Введение.

Глава 1. Бухгалтерский учет и его парадигмы.

1.1. Понятие парадигмы и ее значение для бухгалтерского учета.

1.2. Простая натуральная бухгалтерия.

1.3. Камеральная бухгалтерия.

1.4. Простая монетарная бухгалтерия.

1.5. Двойная статическая бухгалтерия.

1.6. Двойная динамическая бухгалтерия.

1.7. Общая характеристика эволюции учетных парадигм.

Глава 2. Основы принципов бухгалтерского учета.

2.1. Общее представление о принципах бухгалтерского учета.

2.2. Принципы структуры бухгалтерского учета.

2.2.1. Принцип имущественной обособленности организации.

2.2.2. Принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни.

2.3. Принципы оценки в бухгалтерском учете.

2.3.1. Принцип непрерывности деятельности организации.

2.3.2. Принцип осмотрительности.

2.4. Принципы бухгалтерской отчетности.

2.4.1. Принцип последовательности применения учетной политики.

2.4.2. Принцип полноты.

2.4.3. Принцип своевременности.

2.4.4. Принцип приоритета содержания перед формой.

2.4.5. Принцип непротиворечивости.

2.4.6. Принцип рациональности.

Глава 3. Интерпретация принципов бухгалтерского учета в рамках учетных парадигм

Ф 3.1. Отражение принципов бухгалтерского учета в его парадигмах.

3.2. Простая натуральная бухгалтерия.

3.2.1. Принципы структуры бухгалтерского учета.

3.2.2. Принципы оценки в бухгалтерском учете.

3.2.3. Принципы бухгалтерской отчетности.

3.3. Камеральная бухгалтерия.

3.3.1. Принципы структуры бухгалтерского учета.

3.3.2. Принципы оценки в бухгалтерском учете.

3.3.3. Принципы бухгалтерской отчетности.

3.4. Простая монетарная бухгалтерия.

3.4.1. Принципы структуры бухгалтерского учета.

3.4.2. Принципы оценки в бухгалтерском учете.

3.4.3. Принципы бухгалтерской отчетности.

3.5. Двойная статическая бухгалтерия. ф 3.5.1. Принципы структуры бухгалтерского учета.

3.5.2. Принципы оценки в бухгалтерском учете.

3.5.3. Принципы бухгалтерской отчетности.

3.6. Двойная динамическая бухгалтерия.

3.6.1. Принципы структуры бухгалтерского учета.

3.6.2. Принципы оценки в бухгалтерском учете.

3.6.3. Принципы бухгалтерской отчетности.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм"

Актуальность темы. С точки зрения преобразований в экономической и социальной жизни нашей страны последнее десятилетие ушедшего в историю XX века стало революционным. Наступившие перемены серьезно отразились на теории и практике бухгалтерского учета. Пересмотр методологии бухгалтерского учета в России происходил под влиянием международных институтов и под общим лозунгом интеграции в мировое сообщество. Рост престижа бухгалтерскойпрофессии и повышение спроса со стороны работодателей на ее представителей, а также возможность профессионального обучения и работы в других странах привели общество к осознанию недостаточности узкопрофильной специализации бухгалтеров. Язык бухгалтерского учета, называемый многими языком бизнеса, стал изучаться не только как технический инструмент отражения фактов хозяйственной жизни, но, прежде всего, как методологическое описаниехозяйственных процессов, что потребовало от научных работников формирования новых и осмысления старых концепций и принципов учета. Они должны составить ядро нашей науки, которая стремительно меняется в зависимости от целей, внешних обстоятельств и исторических традиций. Такой подход дает возможность выделить в бухгалтерском учете непреходящие концепции и принципы, так как для нормальной науки свойственно опираться, как указывал Т.Кун, «на одно или несколько прошлых научных достижений - достижений, которые в течение некоторого времени признаются определенным научным сообществом как основа для его дальнейшей практической деятельности» /52, с. 34/. В XX веке решающим достижением бухгалтерского учета стало регулирование учетной методологии. Оно проходило на основе издания нормативных документов, к которым мы привыкли, или на основе профессиональных суждений. Во всех случаях наука выделяет определенные принципы, лежащие в основе бухгалтерской методологии. Можно сказать, что принципы бухгалтерского учета существовали всегда. В сущности, они появились вместе с рождением учета. Бухгалтеры должны были опираться на какие-то исходные положения, базовые построения, без которых было бы нереально построить такую законченную систему бухгалтерского учета, как двойная бухгалтерия. Эти положения со временем трансформировались в современные принципы, которые стали не только основой нашего учета, но и вобрали в себя традиции, опыт и достижения прошлых поколений практических и научных работников.

Принципы используются в теории бухгалтерского учета, но они не всегда строго определены. Следовательно, современная совокупность принципов предполагает такую структуру, которая сложилась к определенному моменту и под влиянием разных обстоятельств. В связи с этим такая структура достаточно подвижна по своей природе и объему, чем та, на которую можно было бы опираться. Однако в теории науки существуют более глобальные структуры, объединяющие как совокупность убеждений, ценностей, технических средств настоящего времени, так и образцовые достижения прошлого. Такие структуры получили название парадигм. С одной стороны, парадигма означает совокупность наиболее распространенных и разделяемых большинством лиц взглядов в определенной научной сфере, с другой, парадигма выступает в качестве правил, моделей или примеров, составляющих эту совокупность, т.е. дает пути для решения конкретных задач. В этом смысле в историческом плане может существовать множество парадигм, как достижений деятельности разных поколений ученых.

Понятие парадигмы в современной бухгалтерии получило распространение благодаря работам Уэллса, который развивал философские идеи Томаса Куна. О парадигмах также пишут сегодня Мэтьюс и Перера в своей работе, посвященной теории бухгалтерского учета. К исследованию принципиальных вопросов бухгалтерского учета обращались и другие отечественные и зарубежные специалисты. Всех авторов, внесших свой вклад в построение парадигм и принципов бухгалтерского учета, перечислить не представляется возможным. Мы ограничимся именами тех ученых, работы которых послужили основой выполнения нашего исследования: Л.Пачоли, Е.Леоте, А.Гильбо, И.Ф.Шер, Е.Е.Сиверс, Н.А.Блатов, Н.С.Лунский, Р.Я.Вейцман, А.М.Галаган, А.П.Рудановский, А.Кальмес, В.Ле Кутре, Ч.Гаррисон, Э.Шмаленбах, А.С.Бакаев, В.Ф.Палий, А.Д.Шеремет, А.Д.Ларионов, Т.Н.Малькова, А.Н.Романов, Э.С.Хендриксен, М.Ф.ван Бреда, Ж.Ришар и др.

Цель и задачи исследования. Основная цель исследования заключается в том, чтобы на основе изучения и анализа мирового и отечественного опыта построения учетных концепций и принципов выделить сложившиеся парадигмы бухгалтерского учета, представив их в связи с принципами бухгалтерского учета.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

• определить роль и значение понятия парадигмы для бухгалтерского учета, как основы для реконструкции реальных исторических процессов и их периодизации с целью классификации этапов развития бухгалтерского учета;

• провести систематизацию учетных парадигм и дать их характеристику, показав их наукообразующую функцию и неизбежность пересечения на практике;

• рассмотреть современные принципы учета в нашей стране, опираясь на официальные положения и национальные традиции;

• провести классификацию бухгалтерских принципов, показав нерациональность деления основных положений на обязательные требования и необязательные допущения;

• представить в систематизированном виде интерпретацию учетных принципов в рамках парадигм бухгалтерского учета, которая будет показывать истоки их происхождения, границы применения и современное состояние учетной теории и практики и позволит администрации коммерческих организаций формировать их учетную политику.

Объект исследования. Объектом исследования были проблемы теории и практики отечественного и зарубежного учета как в их историческом развитии, так и в современной сложившейся ситуации.

Методика исследования. Теоретическую и методологическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных авторов в области бухгалтерского учета, финансового менеджмента, налогообложения, экономики, юриспруденции и философии. В работе также исследованы методологические материалы и нормативные документы по гражданскому, налоговому и бухгалтерскому праву, регламентирующие принципиальные основы ведения бухгалтерского учета в нашей стране и в мировой практике. В ходе написания диссертационной работы использовались методы научной абстракции, балансового обобщения, сравнительного анализа, моделирования, группировки и др.

Научная новизна исследования состоит в том, что в работе:

1) выделены пять учетных парадигм, значение которых для бухгалтерской науки характеризуется возможностью с помощью данного понятия по-новому представить процесс развития бухгалтерского учета и выявить влияние и вклад парадигм в современную систему принципов бухгалтерского учета;

2) вскрыт дуализм бухгалтерского баланса, который выражается в двух его задачах: оценке имущества и оценке финансового результата, что является следствием влияния и взаимопроникновения двух учетных парадигм, двойной статической и двойной динамической бухгалтерий;

3) сформулирован постулат, объясняющий почти весь смысл парадигм двойной бухгалтерии и по-новому раскрывающий смысл и механизм двойной записи в бухгалтерском учете;

4) проведена классификация принципов бухгалтерского учета.

Теоретическая и практическая значимость исследования. В работе раскрывается многообразие различных подходов к решению теоретических и практических вопросов бухгалтерского учета в современном мире в то время, когда в нашей стране теория и особенно практика учета претерпевают существенные изменения. Эти подходы многообразны и не могут быть сведены к какой-то одной модели. Неоднозначность трактовок может представлять интерес с той точки зрения, что мы лучше начинаем понимать проблемы нашей бухгалтерии и осознавать ее неизбежные парадоксы. На базе изложенного материала возможна разработка и внесение изменений в учебные программы экономических вузов новых и старых обязательных и факультативных дисциплин по теории и истории бухгалтерского учета. Изложенный материал может быть использован при подготовке новой учебной и методической литературы для повышения уровня знаний и квалификации обучающихся специалистов.

Апробация результатов исследования. Результаты диссертационного исследования излагались на научно-практических конференциях Санкт-Петербургского государственного университета, отдельные разделы исследования использовались в процессе преподавания различных бухгалтерских дисциплин на кафедре статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета. По теме диссертационного исследования автором опубликовано девять работ (из них шесть в соавторстве) в сборниках научных трудов Санкт-Петербургского государственного университета и Санкт-Петербургского торгово-экономического института, журнале «Бухгалтерский учет», в качестве послесловий к фундаментальным трудам, вышедшим в издательствах «Финансы и статистика» и «ЮНИТИ».

Структура диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Терентьева, Татьяна Олеговна

Основные результаты диссертационного исследования могут быть изложены в следующих четырех пунктах: 1) роль и значение понятия парадигмы для бухгалтерского учета; 2) система учетных парадигм и их характеристика; 3) классификация принципов бухгалтерского учета; 4) интерпретация принципов бухгалтерского учета в различных учетных парадигмах.

1. Роль и значение понятия парадигмы для бухгалтерского учета. Парадигма - одна из ключевых категорий современной науки. Понятие было введено в 1962 г. Т.С.Куном. Он писал: «Парадигма - это то, что объединяет членов научного сообщества, и, наоборот, научное сообщество состоит из людей, признающих парадигму» /Кун, с. 226/. Парадигма по Куну - это научные достижения, обладающие двумя характеристиками: 1) их появление было достаточно беспрецедентным и 2) в то же время они были достаточно открытыми, чтобы новые поколения ученых могли в их рамках найти для себя нерешенные проблемы. Кун развил концепцию парадигмы на основе изучения истории науки. Эту концепцию отличает революционный подход: наука развивается в череде революций, одна парадигма сменяет другую.

В бухгалтерию понятие парадигмы ввел в 1976 г. М.К.Уэллс. Уэллс выделил семь бухгалтерских парадигм. Однако его подход нельзя считать удачным. Все его парадигмы сформированы по разным признакам и представляют собой парадигмы только двойной бухгалтерии.

Задача, поставленная в ходе исследования, сводилась к тому, чтобы выделить все учетные парадигмы. Использование философского подхода Куна в бухгалтерии позволяет легко вписать в него историческое развитие бухгалтерского учета. Однако развитие учета трудно представить ках последовательно нарастающий поступательный процесс, поскольку никакую реальную историю нельзя встроить в логически оправданные схемы, которые всегда носят условный характер. Поэтому парадигма для бухгалтерского учета представляет собой некий идеальный тип, в рамках которого определенный набор условий характеризуется как совокупность наиболее распространенных и разделяемых большинством бухгалтеров взглядов, принимаемых в качестве правил и стандартов учетной теории и практики. В разных странах бухгалтерский учет может серьезно различаться, так же как, например, могут различаться модели реализации капитализма или социализма. Категория парадигмы позволяет абстрагироваться от этих внутренних различий и по-новому представить процесс развития бухгалтерского учета.

2. Система учетных парадигм и их характеристика. В диссертации были выделены и рассмотрены пять учетных парадигм, которые на определенном этапе развития занимали доминирующее положение и определяли характерные признаки бухгалтерского учета: простая натуральная бухгалтерия; камеральная бухгалтерия; простая монетарная бухгалтерия; двойная статическая бухгалтерия; двойная динамическая бухгалтерия.

Эволюция, сосуществование, взаимопроникновение и основные характеристики парадигм бухгалтерского учета показаны в приложениях 2-4.

• Простая натуральная бухгалтерия - первая учетная парадигма, в рамках которой бухгалтерский учет характеризуется простым подсчетом и записью предметов и явлений в их натуральном измерении с целью формирования представления об имеющейся совокупности. В простой натуральной бухгалтерии формируются такие элементы бухгалтерского учета как инвентарный счет, хронологическая запись, систематическая запись, отчеты. Инвентарный счет представляет собойинвентаризационную опись учитываемых предметов (имущества). В целом инвентарный счет может выступать как перечень ценностей, составленный на определенную дату для целей учета, проверки или отчетности. Ведение записей в хронологическом порядке поступления и выбытия ценностей превращает инвентарный счет в приходно-расходный, а систематизация записей по однородным ценностям является первым шагом на пути к систематической записи по счетам вбухгалтерском учете. Простая натуральная парадигма дожила до наших дней, и в современном виде ее техника применяется, в частности, в статистическом наблюдении.

• Камеральная бухгалтерия - вторая учетная парадигма, в рамках которой бухгалтерский учет нацелен на получение информации о состоянии и движении денежных средств. В камеральной бухгалтерии центральными элементами выступают счет кассы и смета. Счет кассы можно условно представить как информационный элемент камеральной парадигмы, обобщающий все данные о денежных средствах хозяйства. Система записей по счету кассы вытекает из традиции ведения приходно-расходных инвентарных счетов, когда денежные средства еще рассматривались как один из видов имущества. Отсюда доходом (приходом) в камеральной бухгалтерии признается поступление денежных средств, а расходом - их выплата. Вторым важным элементом камеральной бухгалтерии является смета, т.е. план денежных поступлений и выплат, называемый также бюджетом. Введение в бухгалтерский учет сметы позволяет расширить информационную базу бухгалтерии, которая включает теперь не только свершившиеся факты хозяйственной жизни, но и еще только намеченные к выполнению. Однако ограничение бухгалтерской информации сведениями только о денежных средствах считается основным недостатком данной учетной парадигмы. Тем не менее, это одна из самых старых парадигм, которая дожила до наших дней. На современном этапе камеральная бухгалтерия занимает прочные позиции в государственном хозяйстве и в тех его учреждениях, которые называются бюджетными. Это объясняется, прежде всего, тем, что главной задачей таких организаций является выполнение сметы доходов и расходов, а бухгалтерский учет должен обеспечивать контроль за ее выполнением. В коммерческих организациях камеральная бухгалтерия приобретает определенное значение в период повышения темпов инфляции, когда учету денежных средств уделяется более пристальное внимание. Неслучайно уже в нашей новейшей истории (конец XX в.) появился специальный отчет о движении денежных средств, который стал составной частью бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Надо добавить, что кассовый принцип in cash) современного учета - это тоже след камеральной парадигмы, где изначально признается: что потрачено предприятием, то представляет собой его расход, что получено -доход. И наконец, принципы камеральной парадигмы сохраняются сегодня в учете семейного бюджета, где изо дня в день фиксируются доходы и расходы домашнего хозяйства.

• Простая монетарная бухгалтерия - третья учетная парадигма, в рамках которой бухгалтерский учет отражает информацию о состоянии и движении имущества и расчетов организации в едином денежном измерителе при помощи простой записи. Данная учетная парадигма в отличие от камеральной бухгалтерии нацелена на учет всего комплекса имущества организации, включая денежные средства. Основной отличительной характеристикой простой монетарнойбухгалтерии можно признать использование в учете простой записи и единого денежного измерителя. Исходной формой ведения бухгалтерского учета в условиях простой монетарной парадигмы выступают журнал хронологической регистрации фактов хозяйственной жизни и главная книга, которая фактически представляет собой обобщенные данные о состоянии расчетов с покупателями и поставщиками, т.е. счета корреспондентов. В более позднем варианте простая монетарная бухгалтерия представляет собой по форме набор различных аналитических книг тематического характера (по кассе, по покупкам, по продажам, вексельная, товарная и т.д.) без привычного нам сегодня синтетического обобщения. Основным недостатком простой монетарной бухгалтерии считается невозможность определения по учетным данным собственного капитала предпринимателя. Для его определения в условиях простой монетарной парадигмы необходимо проводить инвентаризацию. На основании проверочного инвентаря, составленного на определенную дату, выясняется собственный капитал. Он представляет собой имущество по инвентаризационной описи плюс взятая из учетных книг дебиторская задолженность за минусом кредиторской задолженности. Прирост или уменьшение собственного капитала (фактически означающего имущество, свободное от долгов) по сравнению с предыдущей датой расчета показываютприбыль или убыток от хозяйственной деятельности за данный период. Однако определить причины увеличения или уменьшения собственного капитала в простой монетарной бухгалтерии невозможно по причине отсутствия в ее системе результативных счетов. В наши дни примером использования элементов простой монетарной бухгалтерии может служить учет, который ведут малые предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности в соответствии с федеральным законодательством. Приемы простой монетарной бухгалтерии используются сегодня и в рамках традиционного учета по двойной записи. Речь идет о применении в традиционном учете забалансовых счетов, где факты хозяйственной жизни, касающиеся данной организации, учитываются при помощи простой записи, главным образом, с целью контроля за сохранностью ценностей. В историческом плане простая монетарная бухгалтерия сформировала основные понятия, которые используются в учете до сих пор: счет, дебет и кредит.

• Двойная статическая бухгалтерия - четвертая учетная парадигма, в рамках которой бухгалтерский учет ведется при помощи двойной записи, главным образом, в целях контроля за возможной ликвидностью предприятия. Это первая из учетных парадигм двойной бухгалтерии, где важнейшим элементом является двойная запись, фактически означающая, что зарегистрированная операция должна быть записана по дебету и кредиту двух разных счетов в одной и той же сумме в одинаковых денежных единицах. При этом двойная запись прежде всего выполняет контрольную функцию арифметического равенства при разноске данных по счетам бухгалтерского учета. Исторически доминирование юридической культуры предопределило задачу бухгалтерского учета, которая формулируется для двойной статической бухгалтерии следующим образом: бухгалтерский учет должен давать информацию о том, позволит ли реализация всех активовпредприятия получить сумму, необходимую для погашения его кредиторской задолженности.

Отсюда вытекают все основные положения двойной статической парадигмы и прежде всего оценка активов предприятия по текущим продажным ценам. На современном этапе в бухгалтерском учете это отразилось в практике периодических переоценок активов организаций и распространении двойной записи только на те активы, на которые распространяется право собственности предприятия. Но основным последствием влияния двойной статической парадигмы следует признать важную роль, которая придается в бухгалтерском учете балансу. В двойной статической бухгалтерии баланс приобрел исключительное значение, как основной источник информации о состоянии активов на определенный момент времени, позволяющих покрыть соответствующую кредиторскую задолженность. Отсюда все формы отчетности рассматриваются только как уточняющие баланс.

• Двойная динамическая бухгалтерия - пятая учетная парадигма, в рамках которой бухгалтерский учет ведется при помощи двойной записи и нацелен на оценку эффективности работы предприятия. Цель его собственников в отличие от кредиторов заключается не в предвосхищении банкротства, а в извлечении прибыли из вложенных капиталов. Отсюда основными показателями эффективности признаются показатели рентабельности, в частности, собственного капитала. Поэтому в двойной динамической бухгалтерии на первое место выходит понятие финансового результата, который должен определяться желательно на любой момент времени или по крайней мере через близкие промежутки. И поэтому в составе бухгалтерской отчетности центральное место занимает не баланс, а отчет о прибылях и убытках, как основной источник информации о формировании финансовых результатов. В настоящее время в бухгалтерском учете влияние двойной динамической парадигмы сказывается прежде всего на порядке определения финансового результата, как разницы между доходами и расходами, под которыми понимаются не денежные поступления и выплаты (как в камеральной парадигме), а право на их получение и обязательство на их выплату. Среди других характерных признаков двойной динамической парадигмы, прочно вошедших в современную учетную практику, можно назвать обособленный учет имущества предприятия от имущества его собственников, учет нематериальных элементов и др.

Выделение двух последних парадигм позволяет раскрыть дуализм бухгалтерского баланса, который выражается в том, что бухгалтерский баланс решает две задачи: оценка имущества и оценка финансового результата. Две задачи баланса вытекают из двух главных целей, которые задаются основными пользователями: кредиторами и собственниками. У обеих сторон разные интересы относительно баланса. Кредиторам он должен дать информацию о платежеспособностипредприятия (это область статической парадигмы). Собственникам - информацию об эффективности работы предприятия (это область динамической парадигмы). Отсюда можно говорить о разграничении между анализом финансового положения и анализом финансовой деятельности. В рамках двойной статической парадигмы целесообразно говорить об анализе финансового положения предприятия, поскольку бухгалтерский баланс содержит «справедливую» оценку активов, тогда как в рамках двойной динамической парадигмы, напротив, можно говорить об анализе финансовой деятельности на основе «справедливой» оценки финансового результата.

Рассматривая две парадигмы двойной бухгалтерии, в работе был сформулирован подход, объясняющий почти весь смысл этих парадигм. Данный подход может быть описан с помощью двух правил: 1) на входе и выходе информационного поля (счета) данные должны быть представлены в сопоставимой оценке; 2) если между объемом информации входа и выхода, выраженном в сопоставимой оценке нарушается эквивалентность, то это различие должно быть списано на специально открытые счета.

Таким образом, проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы: выделение пяти парадигм позволяет по-новому представить процесс развития бухгалтерского учета и показать, что смешение парадигм на практике может приводить к излишней и бессмысленной работе. Например, малые предприятия должны работать и, в сущности, работают по принципам, функционирующим в простой монетарной парадигме. И все попытки навязать этой парадигме функции диграфизма, т.е. составление баланса и отчета о прибылях и убытках, лишены всякого основания. А составление сокращенного плана счетов не только ничего не решает, но, напротив, многих запутывает. Отсюда главный вывод: учетная политика должна предусматривать возможность выбора учетных парадигм.

3. Классификация принципов бухгалтерского учета. Принципы бухгалтерского учета были сформулированы в научной литературе в период между 1972 и 1985 г., т.е. чуть позже, чем была описана концепция парадигмы в научном исследовании, и почти одновременно с введением понятия парадигмы в бухгалтерский учет.

Бухгалтерские принципы - это определенные установки, выражаемые и отстаиваемые бухгалтерами, это их взгляды на методологию учета. Поэтому очевидно, что эти взгляды зависят от конкретных условий и, в частности, в значительной степени определяются целями и интересами пользователей.

Ранее было указано на взаимосвязь целей и интересов пользователей с бухгалтерскими парадигмами. Это доказывает, почему и как парадигмы бухгалтерского учета могут быть сопоставлены с его принципами. Бухгалтерская парадигма формируется как надстройка, базисом которой выступают цели того общества, в котором трудится бухгалтер. Эти цели, в свою очередь, зависят от общественного уклада и формы производства, например, от формы собственности. Таким образом цели пользователей опосредованно, через парадигму, формируют принципы работы бухгалтера. То есть бухгалтерская парадигма - это первая ступень, в концентрированном виде выражающая те достижения, которыми располагает бухгалтерский учет для удовлетворения интересов пользователей.

В диссертации бухгалтерские принципы классифицированы на три группы: 1) структурные, 2) оценочные и 3) финальные (приложение 6).

• Первая группа определяет общие рамки методологии бухгалтерского учета: объект и метод наблюдения. Объектом наблюдения в бухгалтерском учете согласно принципу имущественной обособленности является самостоятельный хозяйствующий субъект, предприятие, имущество которого должно учитываться отдельно от имущества собственников и других лиц, связанных с этим предприятием хозяйственными отношениями. Методом наблюдения согласно принципу временной определенности фактов хозяйственной жизни выступает концептуальная реконструкция фактов хозяйственной жизни в рамках определенного временного периода. Это позволяет познать факты хозяйственной жизни с помощью четырех практических приемов: 1) метода начисления, 2) временного периода, 3) момента реализации и 4) правила соответствия.

• Вторая группа принципов определяет тип наблюдаемых фактов и способы их оценки. Исходя из принципа непрерывности деятельности предприятия предметом бухгалтерского наблюдения, выступает факт определенного типа, а именно, хозяйственная жизнь предприятия, продолжительность которой априори предполагается неопределенно долгой. Непрерывность деятельности - это гипотеза, из которой вытекает важное условие оценки любого факта хозяйственной жизни, ибо без оценки не может быть системы бухгалтерского учета. Выбор оценки, определяемый принципом непрерывности деятельности, предполагает использование цен покупки (или себестоимости) в противоположность ценам продажи, которые до факта продажи всегда сомнительны. Использование в учете оценки по покупным ценам опирается не только на ее достоверность, но и связано с тем, что покупные цены, как правило, ниже продажных. Следовательно, представленная в учете ситуация не может быть произвольно приукрашена. В этом смысле, когда возникает противоположная ситуация (продажные цены ниже покупных, т.е. ниже себестоимости), бухгалтер должен следовать принципу осмотрительности, который предполагает выбор одной из двух оценок, но в любом случае более низкой. То есть принцип осмотрительности предопределяет выбор оценки по себестоимости, если она ниже продажной стоимости, и по продажным ценам, если они ниже покупных.

• Третья группа принципов состоит из принципов отчетности бухгалтерского учета, которые, как и предыдущие, носят общий характер. Однако все принципы этой группы объединяет одна центральная категория бухгалтерского учета - бухгалтерская отчетность. Бухгалтерская отчетность, с одной стороны, выступает финалом системы бухгалтерского учета, а с другой стороны, является стимулом, вызывающим определенную реакцию у пользователей, наблюдающих с помощью отчетности за работой предприятия. Поэтому понимание основных положений, лежащих в основе и формирующих систему показателей, составляющих бухгалтерскую отчетность, является важным не только для бухгалтера, но и для любого заинтересованного пользователя. Однако, если для бухгалтера помимо понимания этих основ, необходимо знание об их воплощении на практике в процессе работы по составлению отчетности, то для обычного пользователя такие принципы являются единственными ориентирами, позволяющими самостоятельно формировать свое представление о перспективах развития данного предприятия.

Предложенная классификация отличается от официальной, разделяющей все принципы бухгалтерского учета на требования и допущения. Требование предполагает условие, обязательное для выполнения. Допущение, напротив, означает возможность (т.е. необязательность) применения. Тогда как по существу все эти условия не что иное, как принципы, т.е. основные, исходные положения теории и практики бухгалтерского учета. Из приложения б видно, что предложенная в диссертации классификация бухгалтерских принципов вскрывает искусственность принятого деления принципов на обязательные требования и необязательные допущения.

4. Интерпретация принципов бухгалтерского учета в различных учетных парадигмах. В диссертации рассматривается, как десять принципов бухгалтерского учета отражаются в пяти учетных парадигмах. Таким образом формируются пятьдесят моделей или ситуаций их практической реализации, обозначенных символом, состоящим из аббревиатуры названия учетной парадигмы и порядкового номера учетного принципа (см. табл. 3.1). Каждая ситуация показывает, как соотносится данный принцип с той или иной учетной парадигмой.

Именно это позволяет администрации выбрать для каждого типа предприятий свои модели организации бухгалтерского учета /Приложение 7/.

• Принцип имущественной обособленности организации характеризуется двумя аспектами: 1) учет имущества хозяйствующего субъекта ведется обособленно от других хозяйствующих субъектов (т.е. автономно), что выполняется в любой учетной парадигме; 2) учет имущества хозяйствующего субъекта ведется отдельно от имущества его собственника, что выполняется только в двойной динамической парадигме, где основной задачей выступает определение эффективности работы вложенного в предприятие капитала. [ПНБ-1, КБ-1, ПМБ-1, ДСБ-1, ДЦБ-1]

• Принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни, главным образом, предполагает разделение между начислением денежных сумм и их реальным движением, что предопределяет ведение учета обязательств. Однако в простой натуральной бухгалтерии отсутствует денежный измеритель, а в камеральной парадигме фактом хозяйственной жизни признаются только денежные выплаты и поступления. [ПНБ-2, КБ-2, ПМБ-2, ДСБ-2, ДЦБ-2]

• Принцип непрерывности деятельности реально выполняется только в двойной динамической бухгалтерии. [ПНБ-3, КБ-3, ПМБ-3, ДСБ-3, ДДБ-3]

• Принцип осмотрительности может быть отнесен только к двойной статической бухгалтерии. [ПНБ-4, КБ-4, ПМБ-4, ДСБ-4, ДДБ-4]

•Принцип последовательности применения учетной политики однозначно выполняется в условиях двойной динамической бухгалтерии, в которой и появляется само понятие учетной политики. [ПНБ-5, КБ-5, ПМБ-5, ДСБ-5, ДДБ-5]

•Принцип полноты может быть выполнен только при учете в натуральных измерителях. [ПНБ-6, КБ-6, ПМБ-6, ДСБ-6, ДЦБ-6]

• Принцип своевременности выполняется четко, пока бухгалтер работает с учитываемой совокупностью в натуральном виде. [ПНБ-7, КБ-7, ПМБ-7, ДСБ-7, ДДБ-7]

• Приоритет содержания фактов хозяйственной жизни перед их формой признается только в рамках двойной динамической бухгалтерии. [ПНБ-8, КБ-8, ПМБ-8, ДСБ-8, ДЦБ-8]

• Принцип непротиворечивости полностью может быть выполнен в простой натуральной бухгалтерии, так как используются прямые данные отчетности в натуральном измерении. В двойной статической бухгалтерии он должен быть выполнен, чтобы не нарушать коллации данных аналитических регистров и отчетных синтетических регистров. В двойной динамической бухгалтерии незначительными ошибками, обнаруженными при нарушении коллации, пренебрегают. [ПНБ-9, КБ-9, ПМБ-9, ДСБ-9, ДДБ-9]

• Принцип рациональности - единственный учетный принцип, о котором можно сказать, что он может быть выполнен в любой учетной парадигме. Только рациональность везде понимается по-разному в зависимости от основных задач бухгалтерского учета и сложившейся учетной техники. [ПНБ-10, КБ-10, ПМБ-10, ДСБ-10, ДДБ-10]

Таким образом, рассмотрение трактовки учетных принципов в рамках различных учетных парадигм, показывает, что наибольшее влияние на практику учета на сегодняшний день имеют две парадигмы двойной бухгалтерии. Однако из них приоритет в настоящее время, судя по интерпретации принципов бухгалтерского учета, отдается двойной динамической парадигме. Это можно подтвердить на примере таких важных учетных принципов, как принцип имущественной обособленности, принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни и принцип непрерывности деятельности организации.

Суть принципа имущественной обособленности состоит в том, что организация должна вести учет имущества обособленно от личного имущества ее собственников. Здесь четко просматривается влияние двойной динамической парадигмы. Для оценки эффективности хозяйственной деятельности важен тот капитал, который был вложен собственниками в предприятие. Только этот капитал работал на создание прибыли. Тогда как для оценки ликвидности (двойная статическая парадигма) иногда важно знать весь объем имущества, который может быть объектом иска со стороны кредиторов.

Другой важный принцип, принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни, предполагает разделение между начислением денежных сумм и их реальным движением. При кассовом методе камеральной парадигмы такого разделения не бывает. В двойной бухгалтерии, напротив, действует метод начисления. Расходы признаются не по мере выплаты денег, а по мере возникновения обязательства их выплатить. Доходы признаются не по мере получения денег, а по мере возникновения права их требования. Особое влияние на этот принцип оказывает двойная динамическая парадигма. Это связано с правилом соответствия. Расходы признаются таковыми в связи с тем, что они способствовали получению доходов. Поэтому сумма, уплаченная за основные средства, становится расходом только в процессе начисления амортизации, т.е. в процессе эксплуатации основных средств, когда с их помощью организация получает доходы. Сопоставление доходов с расходами, благодаря которым эти доходы были получены, дает сумму финансового результата (прибыли или убытка). Разрыв между доходами и расходами, с одной стороны, и денежными поступлениями и выплатами, с другой стороны, приводит к тому, что сумма финансового результата не соответствует остатку денежных средств.

Это обстоятельство подводит к пониманию взаимосвязи двойной динамической парадигмы и третьего важного принципа - принципа непрерывности деятельности организации. Этот принцип можно рассматривать как гипотезу - предприятие будет действовать непрерывно, жить вечно. В действительности это, конечно, не выполнимо. Но для бухгалтерского учета, точнее его двойной динамической парадигмы, это очень важное условие. Если предприятие не будет ликвидироваться, не надо проводить переоценку активов. То есть из принципа непрерывности деятельности предприятия вытекает правило оценки по себестоимости. Это позволяет эффективно рассчитывать финансовый результат как разницу между доходами (выручкой от продажи) и расходами (себестоимостью проданных ценностей).

Но это одна трактовка финансового результата, и вытекает она из двойной динамической парадигмы. В камеральной парадигме разница между доходами и расходами дает другой результат. Он будет соответствовать остатку денежных средств, так как доходом считается поступление денег, а расходом - их выплата. В двойной статической парадигме на расчет финансового результата влияет оценка активов по текущим продажным ценам. Поэтому к прибыли от хозяйственной деятельности добавляется результат от переоценки активов.

Таким образом, рассмотренная в диссертации интерпретация принципов в различных бухгалтерских парадигмах позволяет по-новому проанализировать финансовые результаты и другие показатели бухгалтерской отчетности. Если анализ проводится по данным статического баланса, то он может быть использован только для оценки платежеспособности (и в этом случае снимается парадокс: убыток есть, но платежеспособность сохраняется). Это объясняет феномен современной отечественной промышленности. С другой стороны, если мы анализируем динамический баланс, то в этом случае мы можем оценивать только рентабельность работы предприятия. Это, в сущности, результат усилий его администрации. Отсюда вывод: поскольку в целом перечень учетных принципов на сегодняшний день отражает доминирование двойной динамической парадигмы, это значит, что бухгалтерская отчетность при соблюдении действующих правил бухгалтерского учета может дать пользователям достаточно достоверную информацию о рентабельности и леверидже, но ее данные практически бесполезны для оценки платежеспособности.

Заключение

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Терентьева, Татьяна Олеговна, 2002 год

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации.

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.

4. Федеральный закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ.

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июня 1998 г. № 34н.

6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря1998 г. № 60н.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля1999 г. № 43н.

9. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 1998 г. № 56н.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/98), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 ноября 1998 г. № 57н.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16 октября 2000 г. № 91н.

13. Бакаев A.C. Закон о бухгалтерском учете. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1997.

14. Бакаев A.C. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности. // Бухгалтерский учет. -2000.-№7.

15. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. М.: Финансы и статистика, 1997.

16. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. М.: И.Г.Аксентов, 1911.

17. Бахчисарайцев Г.А. Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории. -Вып. 1.-М., 1926.

18. Берман Г.Дж. Западная традиция права: эпоха формирования / Пер. с англ. 2-е изд. -М.: Изд-во МГУ: Издательская группа ИНФРА М-НОРМА, 1998.

19. Благов H.A. Балансоведение. Л.: Экономическое образование, 1930.

20. Блейк Д., Амат О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник / Перевод с англ. М.: Информационно-издательский дом «Филинъ», 1997.

21. Блок М. Апология истории, или ремесло историка. М.: Наука, 1973.

22. Боев Г.П. Лекции по истории математики. 4.1. Саратов: Коммунист, 1956.

23. Бриттон Э., Ватерстон К. Вводный курс по бухгалтерскому учету, аудиту, анализу. М.: Финансы и статистика, 1998.

24. Букешин Гр. Сравнение систем счетоводства итальянской и русской. Спб., 1886.

25. Бухгалтерский учет. Учебник / Под ред. А.Д.Ларионова. М.: «Проспект», 2000.

26. Бухгалтерский учет в условиях рынка: Материалы краткоср. семинара, 23-24 мая / Под ред. А.Д.Ларионова, М.П.Орлова. Л.: ЛДНТП, 1991.

27. Бухгалтерский учет для руководителя. В.А.Быков, С.М.Бычкова, М.Л.Пятов, М.В.Семенова, Я.В.Соколов. М.: «Проспект», 2000.

28. Бухгалтерский учет и инфляция. / Пер. с фр. М.: МЦФЭР, 1998.

29. Вебер М. Избранные произведения. М.: Прогресс, 1990.

30. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. 17-е изд. - М., 1931.

31. Вильяме Я. Справочник GAAP с комментариями. (Выпуск 1). М.: ИНФРА-М, 1998.

32. Всемирная история. Т. 1. М., 1956.

33. Галаган А.М. Общественное коммунальное счетоведение. М.: Изд-во «Вся Россия», 1923.

34. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928.

35. Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии. М.-Л.: Госиздат, 1927.

36. Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта: Пер. с англ. Б.Вакман. Л.-М.: Изд-во «Техника управления», 1931.

37. Годэмэ Е. Общая теория обязательств. М.: Юридическое издательство министерства юстиции СССР, 1948.

38. Гомберг Л.И. Учение о торговлевединии и науке о единичном хозяйстве. // Счетоводтсво. -1903.-№15-20.

39. Гюгли Ф. Двойная камеральная бухгалтерия: Пер. с нем. И.Н.Смирнова. / Под ред. А.П.Рудановского. Пг., 1916.

40. Давид Р. Основные правовые системы современности. М., 1967.

41. Джонес Э. Английская система счетоводства. Дрезден: Издание Ф.Езерского, 1871.

42. Дымова И.А. Международные стандарты бухгалтерского учета. М.: Главбух, 2000.

43. Езерский В.Ф. Различие систем счетоводства по внутренним формам книг, по внешним параллелям книг, по качеству верности их. Спб. (б.г.).

44. Зомбарт В. Современный капитализм. Т. 3, п.т. 2. - М.-Л.: Госиздат, 1931.

45. История экономических учений / Под ред. В.Автономова, О.Ананьина, Н.Макашевой: Учеб.пособие. М.: ИНФРА-М, 2001.

46. Кальмес А. Фабричная бухгалтерия. М., 1926.

47. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. 3-е изд. - М.: Финансы и статистика, 1998.

48. Койре А. Очерки истории философской мысли. М.: Прогресс, 1985.

49. Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятия. Проблемы, концепции и методы: Учебн. пособие / Пер. с франц. под ред. проф. Я.В.Соколова. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997.

50. Комаровский И. Очерки Рима в финансовом и экономическом отношениях. М., 1869.

51. Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т.Кун; Сост. В.Ю.Кузнецов. М.: ООО «Издательство АСТ», 2001.

52. Курсель-Сенель Ж.Г. Руководство к теоретическому и практическому изучению предприятий. Спб., 1860.

53. Ларионов А.Д. Нормативный метод учета: сущность, опыт и проблемы внедрения. Л.: ЛДНТП, 1986.

54. Ле Кутре В. Основы балансоведения. М., 1925.

55. Леоте Е., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения. М., 1924.

56. Лозинский А.И. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета. Саратов, 1939.

57. Лунский Н.С. Счетоводство общее и коммерческое. Одесса, 1905.

58. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.). М.: Финансы, 1972.

59. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? М.: Финансы и статистика, 1995.

60. Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. Справочник бухгалтера от А до Я / Сост. Матвеева В.М. М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998.

61. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.

62. Моммзен Т. История Рима. Т. 1. М.: Соцэкгиз, 1936.

63. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.

64. Мюллер Г., Гернон X., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. 2-е изд., стереотип. - М.: Финансы и статистика, 1996.

65. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. 2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 1994.

66. Николаев И.Р. Проблема реальности баланса. JI.: Экономическое образование, 1926.

67. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений. М.: АЗЪ, 1996.

68. Оппенгейм JI. Международное право. Т. 1, п.т. 1. М.: Гос. изд-во ин. лит-ры, 1948.

69. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. М.: Финансы, 1975.

70. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 1984.

71. Пачоли JI. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001.

72. Пенндорф Б. Фабричная бухгалтерия в связи с калькуляцией и статистикой. J1.: Наука и школа, 1928.

73. Петроний Арбитр. М.: СП «Вся Москва», 1990.

74. Полное собрание законов Российской империи с 1649 года. Спб., 1830.

75. Помазков Н.С. Учет в докапиталистических системах хозяйства // Дис. док. экон.наук. -Л., 1940.

76. Пятов М.Л. Принцип имущественной обособленности организации. // Бухгалтерский учет. 1999. - № 5.

77. Рассел Б. История западной философии. М.: Изд-во ИЛ, 1957.

78. Реформа бухгалтерского учета. Российские и международные стандарты. Практика применения. / Соколов Я.В., Палий В.Ф., Ремизов Н.А. и др. М.: Книжный мир, 1998.

79. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. / Пер. с франц. под ред. Я.В.Соколова. М: Финансы и статистика, 2000.

80. Рогозина С.Н. Возникновение двойной бухгалтерии. // Бухгалтерский учет. -1991. № 6.

81. Романов А.Н., Лукасевич И.Я. Оценка коммерческой деятельности предпринимательства: Опыт зарубежных корпораций. М.: Финансы и статистика, Банки и биржи, 1993.

82. Ростовцев М.И. История государственного откупа в Римской империи (от Августа до Диоклетиана). СПб.: Тип. И.Н.Скороходова, 1899.

83. Рощаховский А.К. Балансы акционерных предприятий. Спб., 1910.

84. Рувер Р.де. Как возникла двойная бухгалтерия. Предисл. и ред. д-ра эк.н. Н.Вейцмана. М.: Госфиниздат, 1958.

85. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. М.: МАКИЗ, 1928.

86. Саватъе Р. Теория обязательств. М.: Прогресс, 1972.

87. Сивере Е.Е. Общее счетоводство. 4-е изд. - Спб., 1915.

88. Современный словарь иностранных слов. М.: Рус. яз., 1993.

89. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996.

90. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.

91. Соколов Я.В., Бычкова С.М. О приоритете содержания перед формой: проблемы учета // Бухгалтерский учет. 2000. - № 1.

92. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. 1999. - № 5.

93. Соколов Я.В., Пятов M.JI. Законодательные основы бухгалтерского учета в России. М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1998.

94. Струве В.В. Очерки социально-экономической истории Древнего Востока. М.: ОГИЗ, 1934.

95. Тихомирова JI.B., Тихомиров М.Ю. Комментарии к Федеральному закону о бухгалтерском учете. М.: Издание г-на Тихомирова М.Ю., 1997.

96. Фролов Б.А. Числа в графике палеолита. Новосибирск: Наука, 1974.

97. Харитонов Е.О. Основы римского частного права. Ростов н/Д., 1999.

98. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф.Я.В.Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000.

99. Хрестоматия по истории Древнего мира / Сост. Ю.С.Крушкол, Н.Ф.Мурыгина, Е.А.Черкасова. М.: Просвещение, 1975.

100. Хрестоматия по истории Древнего Рима / Под ред. С.Л.Утченко. М.: Изд-во социально-экономической литературы, 1962.

101. Цицерон Марк Туллий. Речи. Т. 1-2. М.: Изд-во АН СССР, 1962.

102. Шеремет А.Д., Сайфулин P.C. Методика финансового анализа. М.: ИНФРА-М, 1996.

103. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс: Пер. с нем. С.И.Цедербаума. М.: Экономическая жизнь, 1925.

104. Шмаленбах Э. Счетные планы. Л., 1928.

105. Экономическая теория Учеб. для экон. вузов / Подгот. А.Н.Романов и др.; под ред. И.П.Николаевой. М.: ЗАО «Финстатинформ», 1997.

106. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл.

107. A.М.Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 1993.

108. Энциклопедический словарь. Т-в Брокгауз и Ефрон, 1896.

109. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономических развитых стран. М.: Финансы и статистика, 1991.

110. Boussard D. La modélisation comptable en question(s). Paris, 1997.

111. Charara-Rousseau J. L'évolution de la comptabilité à partie double // Revue Française de Comptabilité. 1963. - № 47.

112. Colasse B. Comptabilité générale. Economica. Paris, 1991.

113. Comptabilité internationale. / Sous la direction de: B.Raffournier, A.Haller, P.Walton. Librerie Vuibert. Paris, 1997.

114. Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit. / Sous la direction de1. B.Colasse. Paris, 2000.

115. Garnier P. Comptabilité commerciale. Comptabilibé générale. Paris, 1975.

116. Gendrot G. Comment interpréter les états finaniers anglo-saxons. Dunod, 1977.

117. Grand mémento encyclopédique Larousse, т. 1, 1938.

118. Obert R. Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit. Dunod, 1994.

119. Schmalenbach E. Le bilan dinamique. Dunod, 1961.

120. Stevelinck E. La comptabilité à travers les ages. Bruxelles, 1970.

121. Tessier A. Une expertise comptable au temps de Cicéron // Revue française de Comptabité. -1962. № 41.

122. The 17th Annual Congress of the European Accounting Association. Venice, Italy, April 68,1994.

123. Vlaemminc J.H. Histoire et doctrines de la comptabilité. Paris, 1956.

124. Wells M.C. A Revolution in Accounting // The Accounting Review. 1976. - July.1. Примечания к главе 1