

УДК 336.722.6

**РУССКАЯ ШКОЛА СЧЕТОВЕДЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ ЕЁ РАЗВИТИЯ  
НА ОСНОВЕ СОВРЕМЕННОЙ ИНТЕРПРЕТАЦИИ  
ТЕОРИИ ДВУХ РЯДОВ СЧЕТОВ**

*д-р экон. наук, проф. А.П. ШЕВЛЮКОВ*

*(Белорусский торгово-экономический университет потребительской кооперации, Гомель)*

*В настоящее время бухгалтерский учет в Республике Беларусь развивается в соответствии с принятой программой перехода на международные стандарты финансовой отчетности. Этот процесс происходит под существенным влиянием российской бухгалтерской практики, которая в свою очередь формируется на основе британо-американской учетной модели. Однако отечественный бухгалтерский учет унаследовал достижения величайшей бухгалтерской школы мирового значения, каковой является русская школа. Вместе с тем нельзя не видеть тенденций забвения классических положений этой научной школы.*

*Раскрывается одно из возможных направлений совершенствования бухгалтерского учета в Республике Беларусь, основой которого является развитие экономической концепции теории двух рядов счетов. Для этого необходима дальнейшая методологическая работа над совершенствованием планов счетов, динамической концепцией балансоведения, основанной на разделении бухгалтерского баланса на две балансовые таблицы – имущественный и результатный балансы, а также фондированием и обособленным учетом источников финансирования капитальных вложений. Автор придерживается точки зрения, согласно которой развитие национальной системы бухгалтерского учета в Республике Беларусь должно осуществляться не путем американизации отечественного учета, а на основе совершенствования концептуальных положений классической русской школы счетоведения.*

Необходимость реформирования бухгалтерского учета в нашей стране была осознана в последние годы существования СССР, когда стало явным несоответствие его практики рыночным методам управления экономикой. Безусловно, основной причиной такого несоответствия является то, что в условиях действовавшей в СССР экономической системы модель бухгалтерского учета, раскрывающая приращение капитала, была ненужной. Отечественная практика бухгалтерского учета складывалась под влиянием действовавшей в СССР экономической системы, при которой материальные ресурсы составляли государственную собственность, направление и координация экономической деятельности осуществлялись посредством централизованного планирования, управления и контроля. При таком способе организации экономической системы, как верно отметил Ю.А. Стаханов, потребность в отражении кругооборота капитала была нейтрализована, термин «капитал» был изъят из обихода, а модель бухгалтерского учета, раскрывающая приращение капитала, стала ненужной [7, с. 3, 4].

Учитывая этот фактор, нельзя, однако, сказать, что в условиях экономической системы СССР не действовали экономические законы стоимости, спроса, денежного обращения и др. Капитал как объективная экономическая категория осуществляет свой кругооборот независимо от политических принципов государственной идеологии. В значительной мере проблемы современной практики бухгалтерского учета в нашей стране обусловлены недостаточным развитием его теории. С этим утверждением многим, возможно, будет трудно согласиться, так как по теории бухгалтерского учета написаны десятки учебников, монографий и научных статей. И тем не менее во второй половине XX столетия в нашей стране была создана псевдотеория бухгалтерского учета, которая в Республике Беларусь и по настоящее время ограничена его предметом, методом и классификацией счетов.

Каждая наука представляет собой систему знаний о закономерностях развития какой-либо объективной реальности, которая расчленяется на такие функциональные подсистемы, как проблемы, метод, факты и теория. Однако в нашей стране, начиная со второй половины XX столетия, «центр тяжести науки об учете сместился с общих проблем поиска и анализа различных теорий и систем к частным проблемам, например, к обоснованию необходимости включения в единый план счетов того или иного счета, к методологии отражения конкретной хозяйственной операции на счетах» [4, с. 13, 14]. Поскольку преобладающее место в исследованиях по бухгалтерскому учету заняли классификационные и прагматические вопросы, описание организации и технологии учета в отраслях народного хозяйства, а также алгоритмы машинной реализации его задач, как наука бухгалтерский учет значительно деградировал.

Начиная с 30-х годов XX столетия, в СССР замедлилось развитие теории бухгалтерского учета и, по мнению Я.В. Соколова, к 1953 году она прекратила своё существование [6, с. 325]. Бухгалтерский учет

стал представлять собой лишь констатацию последовательности действий по отражению информации о хозяйственных операциях. Возможно, высказанное Я.В. Соколовым мнение чрезмерно преувеличивает урон, нанесенный теории бухгалтерского учета в период деформации научных концепций (1929 – 1953), поскольку следующий период развития отечественной бухгалтерии (1953 – 1984) характеризуется совершенствованием учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Однако негативные последствия, обусловленные длительным забвением наследия выдающихся представителей как отечественного, так и зарубежного счетоведения, не преодолены и в настоящее время. Об этом свидетельствует и современная трактовка теории двух рядов счетов. В изданном в 2004 году шестом издании Большого экономического словаря этой научной концепции дано следующее определение: «Теория двух рядов счетов – методологическое направление, исходящее из деления всех счетов на активные и пассивные и выводящая все проводки из необходимости поддерживать балансовое равновесие» [1, с. 1144].

Решающее влияние на процесс реформирования учета оказывает план счетов, поскольку это основополагающий нормативный документ, регламентирующий методику ведения бухгалтерского учета и обеспечивающий согласованность учетных показателей с показателями финансовой отчетности. В связи с этим важнейшей предпосылкой реформирования бухгалтерского учета всегда является реконструкция плана счетов. Планы счетов конструируются в зависимости от цели, ради которой организуется система учета.

В Республике Беларусь система бухгалтерского учета создавалась прежде всего для потребностей органов налогообложения, которые преследуют фискальные цели. В результате такого подхода к назначению бухгалтерского учета значительная сумма фактических расходов предприятий не находила отражения на затратных счетах. В настоящее время все расходы и доходы организации отражаются на соответствующих счетах разделов III «Затраты на производство» и VIII «Финансовые результаты», утвержденного Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 30 мая 2003 года № 89 Типового плана счетов.

Однако в качестве доходов в налоговом законодательстве часто трактуются денежные поступления, отражающие не реальное приращение капитала, а изменения в структуре активов. В качестве примера можно привести положения инструкции о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, доходы и прибыль. Инструкция о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, например, требует признания объектами обложения налогом на добавленную стоимость оборотов по передаче внутри организации произведенных и приобретенных объектов для собственного потребления непроизводственного характера, стоимость которых не относится на издержки производства и обращения. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль предусматривает включение в состав доходов от внереализационных операций стоимости товаров и иного имущества, полученных при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств, объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен.

В связи с этим разработчики плана счетов вынуждены были исходить не только из той или иной теоретической концепции, а учитывать в первую очередь налоговое законодательство страны. При разработке плана счетов бухгалтерского учета в Республике Беларусь необходимо было решить две задачи:

- 1) унифицировать его с планом счетов Российской Федерации;
- 2) создать план счетов, который бы не противоречил налоговому законодательству.

Первая задача была решена, однако её решение в комплексе с решением второй задачи невозможно в принципе. Обусловлено это тем, что ориентация бухгалтерского учета в Российской Федерации на принципы британо-американской бухгалтерской модели предполагает раздельное ведение бухгалтерского и налогового учета. В результате, унифицировав действующий в настоящее время в Республике Беларусь план счетов бухгалтерского учета с планом счетов организаций Российской Федерации, избежать его противоречий с налоговым законодательством не удалось.

В результате действующий в настоящее время Типовой план счетов бухгалтерского учета значительно отличается от действовавшего ранее, который был утвержден в 1992 году. Он имеет формальное сходство с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций Российской Федерации, который также нельзя признать в полной мере соответствующим требованиям эффективного управления финансовыми потоками на микроуровне и формирования необходимой информации для макроэкономических обобщений. К тому же после принятия указанного плана счетов бухгалтерский учет в Российской Федерации получил дальнейшее развитие в области интегрирования в его систему налогового учета. В настоящее время действующий в Российской Федерации план счетов дополнен синтетическими счетами 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства», а также открываемым к синтетическому счету 99 «Прибытки и страты» субсчетом «Постоянное налоговое обязательство».

Отсутствие в Республике Беларусь собственной теоретической концепции развития бухгалтерского учета вынуждает отечественную практику постоянно заимствовать разработанные в Российской Федерации методики. Это заимствование осуществляется путем копирования плана счетов бухгалтерского учета, предназначенного для субъектов хозяйствования данной страны. Следует отметить, что русская бухгалтерская школа является величайшей школой мирового значения. Она вполне соответствует как рыночным отношениям, так и учетным традициям и особенностям экономики Республики Беларусь. Это соответствие обусловлено тем, что её основные научные положения сформированы во второй половине 20-х годов прошлого столетия, когда в период проведения новой экономической политики в Советском Союзе восстанавливались рыночные отношения.

По этой причине развитие национальной системы бухгалтерского учета в Республике Беларусь на основе научных концепций русской школы счетоведения вполне оправданно. Необходимо, однако, отметить то обстоятельство, что в настоящее время разработчики плана счетов бухгалтерского учета в Российской Федерации фактически отказались от использования концептуальных основ русской бухгалтерской школы. Бухгалтерский учет в Российской Федерации все больше сближается с англо-американской моделью учетной системы. В результате копирования методик бухгалтерского учета, принятых в Российской Федерации, в Республике Беларусь идет процесс перехода к британо-американской модели учетной системы, которая, однако, не согласуется с исторически сложившимися методологическими подходами и бухгалтерскими традициями в нашей стране.

Данная учетная модель успешно функционирует в условиях высокоразвитого рынка ценных бумаг, поэтому для этой модели характерна ориентация учета на информационные потребности широкого круга инвесторов. Безусловно, в гибкости учетной системы, обусловленной отсутствием законодательного регулирования бухгалтерского учета и его регламентацией стандартами, разработанными профессиональными организациями бухгалтеров, можно найти много положительных качеств. И тем не менее выдающийся представитель современной российской учетной науки Я.В. Соколов следующим образом оценил утвержденный 1 ноября 1991 года Министерством финансов Российской Федерации план счетов бухгалтерского учета: «Новый план счетов стал отечественным по форме и американским по содержанию. ...Для собственников новый план счетов открыл огромные возможности в формировании учетной политики и тем самым величины финансового результата. ...Выбор учетной политики и возможность произвольной оценки отдельных видов имущества позволяют легальными способами уходить от уплаты налогов» [5, с. 317].

Отечественный бухгалтерский учет формировался на основе континентальной модели учетной системы, для которой характерны иные принципы. Эта модель учетной системы основывается на тесных связях организаций с банками, которые являются основными поставщиками капитала. основополагающими свойствами континентальной модели учетной системы являются законодательное регулирование бухгалтерского учета, его ориентация на информационные потребности макроэкономического регулирования экономики. Приверженцы британо-американской учетной модели могут возразить, что принципы континентальной модели учетной системы не согласуются с функционированием организаций в условиях рыночной экономики. Однако континентальная модель учетной системы используется в таких высокоразвитых странах с рыночной экономикой, как Германия, Франция, Италия, Австрия, Швейцария и др. На её основе возникли ведущие европейские школы бухгалтерского учета, среди которых достойное место занимает и русская.

В связи с этим необходима дальнейшая методологическая работа над совершенствованием планов счетов как в Республике Беларусь, так и в других странах СНГ на основе положений русской бухгалтерской школы как варианта континентальной модели учетной системы. Развитие планов счетов в странах СНГ возможно на основе нескольких методологических теорий бухгалтерского учета. Одной из таких теорий является теория двух рядов счетов. В счетоведении известны две концепции теории двух рядов счетов: юридическая и экономическая. Юридическая концепция, которая в учетной литературе первой половины прошлого столетия называлась еще формальной, исходит из классификации всех счетов на активные и пассивные. Она отдает приоритет обеспечению с помощью бухгалтерских проводок формального равенства в балансе между активами, с одной стороны, обязательствами и капиталом – с другой.

Используя термин «бухгалтерская проводка» необходимо обратить внимание на следующее. В отечественной учетной литературе термин «бухгалтерская проводка» всё чаще заменяется термином «бухгалтерская запись», что нельзя признать правомерным. Бухгалтерская запись означает не только диграфическое отражение хозяйственных операций в системе счетов. Это хронологическая и систематическая регистрация хозяйственных операций в учетных регистрах. В отличие от бухгалтерской записи, бухгалтерская проводка – это оформление корреспонденции счетов с указанием суммы подлежащей регистрации хозяйственной операции. Поэтому методологическая основа баланса между активами, пассивами и

капиталом заключается не в бухгалтерских записях, а в использовании бухгалтерских проводок, которые иногда называют контрировками.

В основе юридической концепции теории двух рядов счетов лежит сформулированный в конце XVII столетия постулат М. де ля Порта, который классифицировал счета на три следующие группы:

- 1) счета собственника (капитал, прибыли и убытки);
- 2) счета активов (имущество);
- 3) счета корреспондентов (состояние расчетов, показывающее дебиторскую и кредиторскую задолженность).

Согласно постулату М. де ля Порта разность сальдо счетов активов и собственника равно разности сальдо счетов расчетов, что можно записать в виде уравнения:

$$\text{Активы} - \text{Капитал} = \text{Дебиторы} - \text{Кредиторы}.$$

Если счета дебиторов приравнять к активам, а прибыль – к капиталу, то математически методологический постулат юридической концепции теории двух рядов счетов можно представить следующим образом:

$$\text{Активы} = \text{Капитал} + \text{Пассивы}.$$

Описание бухгалтерской процедуры на основе методологического постулата формальной концепции теории двух рядов счетов в учетной литературе впервые дал швейцарский бухгалтер И.Ф. Шер, в связи с чем приведенное выше равенство получило название капитального уравнения И.Ф. Шера.

В России основой для развития юридической (формальной) теории двух рядов счетов стала Московская школа счетоведения, которая сформировалась во второй половине XIX – начале XX века на основе теоретических положений таких крупнейших ученых, как Н.С. Лунский, Г.А. Бахчисарайцев и др. Представители Московской школы трактуют счета как элементы баланса, а бухгалтерский учет заключается, по их мнению, в регистрации изменений, происходящих в первоначальных суммах его активов, пассивов и капитала, которые не нарушают балансового равенства.

Н.Р. Вейцман, например, юридическую (формальную) концепцию теории двух рядов счетов изложил следующим образом. «Для учета происходящих изменений каждая из статей баланса помещается в двухсторонней таблице, именуемой счетом. Возникают, таким образом, два ряда счетов: активные и пассивные» [2, с. 49]. Если сконструировать на основе такой концепции план счетов, то после введения счетов для учета себестоимости продукции и выручки от ее реализации можно исчислить налогооблагаемую прибыль, активы, пассивы и капитал предприятия. Однако факторы, оказавшие влияние на реальное приращение капитала, окажутся скрытыми в недрах первичной бухгалтерской информации, поскольку учет расходов в разрезе их экономической классификации поглощается учетом движения активов и пассивов, а доходов – активов и капитала.

Эволюция счетоведения, обусловленная необходимостью использования данных бухгалтерского учета в управлении финансами организации, привела к трансформации юридической концепции теории двух рядов счетов в экономическую, основанную на сформулированном в начале XX столетия постулате Э. Пизани. Согласно этому постулату сальдо счетов статических равно сальдо счетов динамических, каждое из которых равно сумме прибыли. На основе этого постулата возникла динамическая концепция балансоведения, основанная на разделении бухгалтерского баланса на две балансовые таблицы: имущественный баланс и результатный баланс. Такой точки зрения придерживались в первой половине XX столетия в Германии Э. Шмаленбах, в СССР Н.А. Кипарисов и другие авторы, сторонники экономической концепции теории двух рядов счетов.

Экономическая концепция теории двух рядов счетов разделяет счета на имущественные (счета для учета активов, пассивов и капитала) и результатные (счета для учета доходов и расходов). Первый ряд состоит из статических счетов, характеризующих состав имущества и его источники, а второй – из динамических счетов, предназначенных для отражения доходов и расходов. В связи с этим первый ряд счетов образует статический имущественный баланс, а второй ряд – динамический результатный баланс. Финансовый результат согласно этой концепции можно определить как сопоставлением сальдо статических (имущественных) счетов, так и оборотов динамических (результатных) счетов. Превышение в имущественном балансе величины активов над величиной пассивов и капитала показывает величину полученной прибыли, которая должна равняться разности между величинами доходов и расходов на результатных счетах.

В СССР во второй половине 20-х годов прошлого столетия экономическая концепция теории двух рядов счетов получила значительное развитие. Об этом свидетельствуют работы таких видных представителей русской учетной школы, как Я.М. Гальперина, А.М. Галагана, Н.С. Аринушкина, Н.А. Блатова и др. Однако в начале 30-х годов прошлого столетия в бывшем СССР термин «капитал» был изъят из обихода.

В ходе так называемой «большой дискуссии» разработки этих ученых были признаны вредными, а выдающиеся представители русской учетной школы – апологетами «чистой буржуазной науки». Над ними были проведены общественные суды, решениями которых запрещалась преподавательская и научная деятельность, в результате чего русская учетная школа была разгромлена. Так как необходимость учета кругооборота капитала и факторов, оказавших влияние на его приращение, была признана нецелесообразной, динамическое балансоведение стало ненужным.

Отказ от динамической модели балансоведения привел к тому, что и по настоящее время в учетной практике стран СНГ основными формами финансовой отчетности являются статический бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Первый отражает имущественное состояние организации на определенную дату, как бы фотография ее в момент отсутствия всякого движения средств в результате уравнивания активов с капиталом и пассивами. В отчете о прибылях и убытках показываются составные элементы финансового результата исходя из налоговой концепции бухгалтерского учета.

Для внешних пользователей статический бухгалтерский баланс является основным источником информации и в настоящее время. Однако для финансовых менеджеров корпораций, которые первоочередное значение придают не состоянию активов и пассивов на определенную дату и налогооблагаемой прибыли, а финансовым потокам и реальному приращению капитала, разрабатываются интегрированные внутрифирменные отчетные таблицы на основе экономической концепции теории двух рядов счетов. Во внутрифирменной отчетности факторы, оказавшие влияние на приращение капитала, отражаются в оборотах динамических счетов расходов и доходов, а результат влияния этих факторов – на статических счетах активов, пассивов и капитала.

В странах британо-американской учетной модели для этой цели используются трансформационные таблицы, с помощью которых отслеживаются финансовые потоки организации. В первом и последнем их разделах отражается состояние балансовых счетов на начало и конец отчетного периода, а в остальных трех – факторы, обусловившие это изменение. Во втором разделе фиксируются операции, которые оказывают воздействие на состояние балансовых счетов, но не ведут к получению доходов или наличности. Третий раздел отражает все не денежные операции, оказывающие воздействие на финансовый результат организации, а в четвертом – раскрывается движение денежной наличности. Такая отчетная таблица имеет все признаки динамического баланса и позволяет в динамике изучать причины изменения финансового состояния организации [8, с. 97].

Трансформационная таблица, в отличие от применяемой в нашей стране оборотной ведомости по синтетическим счетам, имеющей три тождества итогов, построена так, что по дебету и кредиту синтетических счетов подсчитывается пять тождеств итогов. Первые три раздела трансформационной таблицы, получившие название «Пробный баланс», «Трансформационные обороты по счетам» и «Трансформированный пробный баланс», соответствуют показателям оборотной ведомости, применяемой в нашей стране. В следующих двух разделах трансформированный пробный баланс разделяется на результатный баланс, состоящий из счетов доходов и расходов, и имущественный баланс, отражающий активы, пассивы и капитал [3, с. 62 – 65].

Результатный и имущественный балансы трансформационной таблицы британо-американской учетной модели в полной мере соответствуют экономической концепции теории двух рядов счетов. Однако для получения таких балансов в конце учетного периода осуществляется специальный процесс преобразования сальдо счетов пробного баланса в целях получения информации, необходимой для заполнения отчетных форм. Для этой цели составляются трансформационные проводки, в которых дебетуется или кредитуется как минимум один балансовый счет в корреспонденции со счетами для учета доходов и расходов.

Необходимость в трансформационных проводках возникает тогда, когда произошедшие в отчетном периоде изменения в активах, пассивах или капитале обуславливают доходы или расходы, которые относятся более чем к одному отчетному периоду. Отличительной чертой русской школы счетоведения, для которой также характерно широкое использование бюджетно-регулирующих счетов, является отсутствие необходимости в составлении для этой цели трансформационной таблицы, поскольку такие записи осуществляются в регистрах синтетического учета. Это усиливает прозрачность и достоверность бухгалтерского учета финансовых результатов по сравнению с англо-американским подходом.

С удовлетворением следует отметить, что, несмотря на интенсивную американизацию русской бухгалтерской школы, эта характерная для стран британо-американской учетной модели особенность учетной процедуры не получила практического применения ни в России, ни в других странах СНГ. Вместе с тем некритическое копирование методологических подходов англо-американской учетной школы ведет к тому, что отечественный бухгалтерский учет теряет фундаментальные основы научной концеп-

ции классической русской школы счетоведения. К таким основам, отказываться от которых неразумно, следует отнести фондирование и обособленный учет источников финансирования капитальных вложений.

Фондирование представляет собой распределение материальных и финансовых активов по направлениям их использования в соответствии с установленными руководством организации нормами на основе создания фондов общехозяйственного и специального назначения. Вряд ли правомерно считать этот метод характерной только для административно-командной экономики формой распределения материальных и финансовых ресурсов. В условиях современной рыночной экономики следует говорить не об упразднении фондирования, а об изменении его функции и задач. В условиях командно-административной экономики бывшего СССР фондирование выполняло распределительно-контрольную функцию. В настоящее время этот методический бухгалтерский приём может оказать существенную помощь в информационном обеспечении финансового менеджмента.

Управленческо-контрольную функцию фондирования обеспечивают такие его задачи, как создание фондов финансирования оборотных и внеоборотных активов, материального стимулирования и покрытия социальных расходов, установление предела кредитования третьих лиц и ограничение прав организации по изменению целевого использования активов. Экономически обоснованное решение этих задач в условиях рыночной экономики приобретает несравнимо большее значение, чем ранее при административно-командных методах управления. В результате упразднения в постсоветский период обособленного учета источников финансирования капитальных вложений в нашей стране была разрушена разработанная в послевоенный период методика учета, позволяющая отражать на счетах синтетического учета процесс формирования инвестиционных ресурсов и их использования. В результате управленческий аппарат был лишен инструментария для контроля над использованием финансовых ресурсов по целевому назначению.

Безусловно, глобализация экономики обуславливает неизбежность процесса международной гармонизации бухгалтерского учета. Однако это вовсе не означает забвение таких фундаментальных концепций русской школы счетоведения, как фондирование и обособленный учет источников финансирования капитальных вложений. Внедрение международных стандартов финансовой отчетности должно носить осмысленный характер. Надо иметь в виду то, что не всегда замена выработанных в процессе многолетнего развития отечественных методик бухгалтерского учета на положения международных стандартов, которые носят рекомендательный характер, даст положительный эффект. Применительно к условиям хозяйственной деятельности организаций Республики Беларусь достичь его можно в результате адаптации положений международных стандартов к экономической концепции теории двух рядов счетов, выработанной русской школой счетоведения.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Большой экономический словарь / А.Н. Азрилян [и др.]; под ред. А.Н. Азриляна. – 6-е изд. доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
2. Вейцман, Н.Р. Курс балансоведения / Н.Р. Вейцман. – 2-е изд. – М.: Центросоюз, 1928. – 260 с.
3. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Кондуэлл; пер. с англ. А.В. Чмель, Д.Н. Исламгулова; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
4. Рашитов, Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете / Р.С. Рашитов. – М.: Финансы, 1979. – 128 с.
5. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
6. Соколов, Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
7. Стаханов, Ю.А. Реализация невостребованных учетных идей: точка зрения / Ю.А. Стаханов // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 7. – С. 3 – 8.
8. Хруцкий, В.Е. Система финансовой отчетности / В.Е. Хруцкий // США: экономика, политика, идеология. – 1993. – № 1. – С. 95 – 109.

*Поступила 05.03.2007*