

Исторические аспекты формирования бухгалтерского суждения

Historical Prerequisites for the Formation of Accountant's Professional Judgment

УДК 657.17

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-7-42-50

А.А. Ундов, ассистент аудитора ООО «ФинЭкспертиза»**A.A. Undov**, Auditor's Assistant, FinExpertiza LLC**e-mail:** antonundov@gmail.com**e-mail:** antonundov@gmail.com

Аннотация. В данной работе уделено внимание одному из существенных изменений последнего времени — необходимости широкого применения бухгалтером профессионального суждения. Целью исследования является доказательство того, что суждение бухгалтера имеет весомое значение как в прошлом, так и в настоящем и в будущем. Результаты исследования позволяют констатировать наличие тесной связи между историческими аспектами бухгалтерского учета и современными способами учета, что подтверждает актуальность истории развития бухгалтерского учета, необходимость ее изучения для более глубокого проникновения в учетные дисциплины и расширения образовательного горизонта.

Ключевые слова: балансоведение, бухгалтерский учет, бухгалтерское суждение, история бухгалтерского учета, профессиональная задача бухгалтера, счетоведение, счетоводство, теория учета, финансовая модель, финансовая отчетность.

Abstract. In this paper, attention is paid to one of the significant changes of recent times — the need for a wide application of professional judgment by an accountant. The purpose of the study is to prove that the accountant's judgment is of great importance both in the past and in the present and in the future. The results of the study allow us to state the existence of a close relationship between the historical aspects of accounting and modern methods of accounting, which confirms the relevance of the history of the development of accounting, the need to study it for deeper penetration into accounting disciplines and expanding the educational horizon.

Keywords: balance science, accounting, accounting judgment, history of accounting, professional task of an accountant, accounting, accounting, accounting theory, financial model, financial reporting.

Введение

Широкое применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) бизнес-сообществом вызывает сближение структуры и содержания финансовой отчетности экономических субъектов. Изначальной задачей внедрения МСФО было достижение сопоставимости финансовых отчетов компаний, акции которых размещены на нескольких мировых биржах [1]. Затем их стали применять даже организации, чьи акции не котировались на фондовых рынках. Многие страны стали сближать свои учетные стандарты с международными, а некоторые даже приняли их в качестве национальных. На сегодняшний день российские учетные стандарты также сближены с МСФО. Например, появились новые понятия, такие как: справедливая стоимость, обесценение активов, оценочное суждение и т.п.

В международных стандартах финансовой отчетности (МФСО) и российских стандартах бухгалтерского учета в ряде случаев бухгалтер имеет право формировать собственное решение в отношении того, каким образом принимать к учету тот или иной объект, как его классифицировать, в какой статье отчетности признавать, какую информацию о нем раскрывать. Таким образом, от суждения бухгалтера может зависеть финансовое положение как отдельного хозяйствующего субъекта, так и группы компаний.

Согласно принятой в 2004 г. Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, дальнейшее развитие учета и отчетности связано с повышением качества и уровня знаний специалистов, занятых ведением бухгалтерского учета. При этом одним из ключевых элементов является «выработка навыков профессионального



суждения при квалификации, стоимостном измерении, классификации и оценке значимости (существенности) фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, отчетности и аудита» [2].

Исследования в области бухгалтерского учета эволюционируют благодаря общему экономическому прогрессу, они направлены на нестандартное решение профессиональных задач в области учета [3]. К таким задачам относятся: оценочные суждения, выбор между различными способами учета, формирование резервов, применение новых правил учета и т.д. От того, как бухгалтер сможет решить эти задачи, зависит составление достоверной финансовой отчетности и, как следствие, успешное развитие хозяйствующего субъекта. Поэтому бухгалтеру следует обращаться к научным работам и рекомендациям с целью рационального ведения учетной работы.

Ученые отмечают, что содержание финансовой отчетности имеет экономический, психологический и социальный эффект на группы заинтересованных пользователей (акционеров, инвесторов, аналитиков, государственные органы, правительство, кредиторов, собственников) [4]. Это связано с тем, что заинтересованные пользователи перед вступлением в деловые отношения с хозяйствующим субъектом проводят сравнительный анализ показателей различных компаний и определяют экономическое состояние своего будущего компаньона (стоимость бизнеса, рентабельность, ликвидность, деловую активность). Полученная качественная характеристика подтверждает актуальность достоверно составленной отчетности, которая сформирована бухгалтером, применяющим профессиональное суждение.

Исторические аспекты

История учетной деятельности насчитывает около 1500 лет, в течение которых было создано множество учетных систем, принципов, концепций, стандартов, подходов к учету и регистрации фактов хозяйственной жизни. Бухгалтерский учет и отчетность постоянно изменялись, но цель учета оставалась всегда единственной — это своевременная упорядоченная запись всех операций и подсчет правдивого финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта.

В ходе исследования были изучены работы наиболее известных ученых в сфере учета и выделены основные исторические предпосылки формирования профессионального суждения бухгалтера.

Лука Фра Бартоломео де Пачоли

Первый официальный труд, посвященный бухгалтерскому учету, назывался «Трактат о счетах и записях», а его автором считается францисканский монах Лука Пачоли (1494 г.). Этот труд был написан после 30-летнего опыта работы монаха с купцами, ремесленниками и торговцами и имел важное значение для дальнейшего обучения будущих бухгалтеров основам учетного ремесла [5]. В этой работе впервые упоминается принцип двойной записи операций, мемориальные книги и журналы для ведения записей, понятия «дебет» и «кредит», финансовый отчет и т.д. Историческое значение этой работы колоссальное. Так появилась первая форма счетоводства — староитальянская. Впервые были представлены две основополагающие цели счетоводства для купцов средневековой эпохи, которые актуальны и по сей день:

- 1) получение понятной информации о состоянии экономического субъекта;
- 2) формирование итогового финансового результата экономического субъекта.

Для того чтобы достичь этих целей, потребовалась группировка объектов учета — бухгалтерские счета. Купец или торговец самостоятельно создавали перечень этих счетов. По нашему мнению, самостоятельный выбор таких счетов являлся первым формируемым профессиональным суждением счетовода. Благодаря таким действиям купец формировал и получал достоверные сведения о своих торговых делах и финансовых результатах [6]. Так, например, баланс банка Святого Георгия содержал 95 активных и 310 пассивных счетов, баланс Барселонского отделения компании Датини — 110 активных и 60 пассивных счетов [7, с. 71].

С тех пор итальянские торговцы и купцы использовали двойную запись для облегчения расчетов, подготовки отчета о финансовых результатах и финансовом положении. Затем двойную запись адаптировали для учета займов, кредитов, обязательств и капитала. К XIX веку эта «венецианская» система рас-

пространилась по всей Европе и послужила основой почти для 900 изданий различных руководств, но тем не менее широкого распространения не имела [8].

Историческая предпосылка в отношении формирования профессионального суждения заключается в решении самостоятельно формировать систему счетов. Бухгалтер с помощью суждения создает собственную и индивидуальную информационную систему.

Ойген Шмаленбах

В 1927 г. немецкий ученый Ойген Шмаленбах сформировал единый план счетов, который упростил работу бухгалтеров. Система плана счетов стала основой для всех последующих планов счетов бухгалтерского учета. Такая организация бухгалтерского учета позволяла отслеживать все затраты с помощью «цепочки счетов», а также классифицировать затраты по группам [9].

Для цели организации производства немецкий ученый классифицировал счета. «Рекомендуется пользоваться номерами в текущей бухгалтерской работе, ставить их в Главной

книге перед названием счетов, а также в основных книгах и в документах, служащих основанием для записей. Номер говорит сведущему лицу больше о природе и назначении счета, чем другому скажет целое предложение» [10, с. 15].

Такой план позволял отражать все факты хозяйственной жизни систематически и сопоставлять статистические данные о финансовом состоянии хозяйствующего субъекта. «Классификация основана на десятичной системе — числа начинаются с 0 и кончаются 9. Счета разделены на 10 классов. Рекомендовалось пользоваться номерами счетов в работе и ставить их в Главной книге перед названием операций, служащих основанием для записей». На наш взгляд, разработку такого плана счетов следует относить к построению некоей модели бухгалтерского учета, направленной на достоверное и безошибочное отражение всех бухгалтерских записей (табл. 1). Немецкий ученый систематизировал базу бухгалтерских регистров, что существенно упростило работу бухгалтера.

Таблица 1

«Счетный план Ойгена Шмаленбаха» (Шмаленбах, 1928)

Класс 0	Неподвижные счета — это счета, которые в течение года или совсем не затрагиваются записями, или затрагиваются лишь в виде исключения, и состояние которых, вследствие их неподвижности, не интересует работающего по текущему краткосрочному балансу
Класс I	Финансовые счета — это счета, которые включают в себя легко реализуемые средства и подвижные долговые обязательства
Класс II	Нейтральные затраты и доходы — это счета (статьи), которые с точки зрения определения результатов относятся к издержкам, но в смысле калькуляции себестоимости не представляют расходов, в нее включаемых
Класс III	Расходы, не относящиеся к другим классам — это счета, которые содержат информацию о постоянных пропорциональных и дегрессивных расходах (например, расходы на закупку, хранение и изготовление)
Класс IV	Счета складов и заработной платы — это счета, которые содержат информацию о материалах, расходах на содержание и выплаченных зарплатах
Класс V	Счета затрат с обратным учетом — это счета, предназначенные для обобщенного учета потерь, недостач, хищений и излишков
Класс VI	Вспомогательные производства — это счета, которые содержат информацию о соприкасающихся производствах (например, аппарат управления, содержание производственных установок, тепловые станции, ремонтные мастерские, транспорт, приходные конторы и социальные учреждения)
Класс VII	Основные производства — это счета, которые содержат информацию о повременных расходах, используемых материалах, пропорциональных зарплатах, потребляемых инструментах, техническом контроле, браке и прочих расходах, связанных с производством
Класс VIII	Полуфабрикаты и готовые изделия — это счета, предназначенные для учета запасов, литья, упаковок, деталей, полуфабрикатов и фабрикантов
Класс IX	Торговые расходы, выручка, общий результат — это счета, предназначенные для сбора информации о торговых и общих расходах и вырученных денежных средствах

Впоследствии ученики немецкого профессора продвигали систему бухгалтерских счетов по бизнес-школам Германии, Швеции, Норвегии и Финляндии. Эта работа внесла значительный вклад в принципы калькуляции и учета промышленных затрат в странах Северной Европы. Затем в 1935–1937 гг. была утверждена терминология затрат для более комфортного учета [11]. Если сравнить текущий план счетов в нашей стране и «счетный план О. Шмаленбаха», то можно получить хорошее представление о происхождении российской учетной системы.

Историческая предпосылка в отношении формирования профессионального суждения заключается в формировании системы счетов учета, которые отражают организационные особенности хозяйствующего субъекта.

Альберт Кальмес

Люксембургский ученый Альберт Кальмес достиг определенных успехов в области теории калькуляции и производственного учета. Ученый работал в университетах Германии и Швейцарии, где в свое время ученые-экономисты искали решение оптимального учета промышленного производства. В 1926 г. он выпускает работу, посвященную производственному учету и названную «Фабричная бухгалтерия». В ней он расписывает теорию счетоводства и организационные аспекты по разделам учета (имущество, погашение, материалы, заработная плата работников, расходы на производство, вспомогательное производство, полуфабрикаты, отбросы и побоч-

ные продукты, продажи), но особое внимание было уделено производственному учету.

«Всякая фабрика должна иметь ту систему счетов, которая подходит к технике производства и особым условиям данной фабрики» [12, с. 63]). А. Кальмес считал, что система счетов носит не только характер бухгалтерии, но и организаторский характер. Нельзя не согласиться с ученым, так как для построения учета необходимо учитывать специфику деятельности хозяйствующего субъекта. Только такой подход способствует достижению главной цели бухгалтерского учета. Тем самым бухгалтер, применяя собственное суждение и отталкиваясь от организационных аспектов, составлял собственную учетную систему на фабричном производстве.

«Ясно, что расходы, а вследствие того — прибыли и убытки, если даже не всего предприятия в целом, то его частей и продуктов, существенно зависят от способа, каким производятся эти расценки» [12, с. 195]). Эта цитата подчеркивает то, что счетовод адаптирует учет по особенностям фабричного производства. В своей работе ученый выделил три формы учета производства.

1. Один счет: счет производства (записи по покупке, производству и сбыту) — этот способ подразумевает собой концентрацию учета сырья, производства и продажи на одном единственном счете (табл. 2), при этом для вспомогательных материалов не открывается особых счетов. В табл. 2–6 сохранена терминология Альберта Кальмеса.

Таблица 2

Счет производства

Дебет			Кредит		
	Марок	П*.		Марок	П.
Счету баланса, первоначальный баланс сырья и готовых изделий	21 000	-	От счета дебиторов, выручка от продажи	85 000	-
Счету кредиторов, счета на купленное сырье	55 000	-	От счета кредиторов, скидки за поставленное сырье	1 000	-
Счету кассы, расходы наличными при покупке	5 000	-	От счета кредиторов, скидки за поставленное сырье	5 000	-
Счету кассы, плата	24 000	-	От счета баланса, конечный запас сырья и изделий	16 000	-
Счету дебиторов, скидки за проданный товар	2 000	-			-
	107 000	-		107 000	-
Счет баланса, первоначальный остаток сырья и изделий	16 000	-			

* Пфенниг — немецкая денежная единица.

2. Дополнение счета производства счетом сырья; учет израсходованного сырья по себестоимости — этот способ подразумевает собой применение дополнительного счета по учету приобретенного и израсходованного сырья (табл. 3 и 4).

3. Дополнение счета производства счетами сырья и продажи — этот способ подразумевает добавление счета по учету продаж (табл. 5 и 6).

Следует отметить, что счета производства не имели условного кода, но имели специфичное наименование [12, с. 109].

Таблица 3

Счет сырья

Дебет			Кредит		
	Марок	П.		Марок.	П.
Счету баланса, начальная наличность сырья	20 000	-	От счета кредиторов, скидка и уступки при покупке сырья	1 000	-
Счету кредиторов, их счета на купленное сырье	55 000	-	От счета производства, покупная стоимость израсходованного сырья	70 000	-
Счету кассы, наличными за разные расходы при покупке	5 000	-	От счета баланса, запас сырья	9 000	-
	80 000	-		80 000	-
Счету баланса, начальный запас сырья	9 000	-			

Таблица 4

Счет производства

Дебет			Кредит		
	Марок	П.		Марок	П.
Счету баланса, запас изделий:	1 000	-	От счета дебиторов, выручка за проданные изделия	85 000	-
— кассы, выданная заработная плата	24 000	-	От счета прибыли и убытка, убыток	5 000	-
— дебиторов, скидки и уступки за проданные изделия	2 000	-	От счета баланса, наличность изделий	7 000	-
— сырья, израсходовано	70 000	-			
	97 000	-		97 000	-
Счету баланса, начальный запас изделий	7 000	-			

Таблица 5

Счет производства

Дебет			Кредит		
	Марок	П.		Марок	П.
Счету кассы, выданная заработная плата	24 000	-	От счета продажи, себестоимость готовых изделий	93 500	-
Счету сырья, истрачено	70 000	-	От счета баланса, наличность полуфабрикатов	500	-
	94 000	-		94 000	-
Счету баланса, наличность полуфабрикатов	500	-			



Таблица 6

Счет продажи

	Дебет		Кредит		
	Марок	П.		Марок	П.
Счету баланса, запас готовых изделий	1 000	-	От счета дебиторов, выручка от продажи изделий	85 000	-
Счету дебиторов, скидки со счета продаж	2 000	-	От счета прибыли и убытка, убыток	5 000	-
Счету производства, себестоимость готовых изделий	93 500	-	От счета баланса, наличность готовых изделий	6 500	-
	96 500	-		96 500	-
Счету баланса, наличность готовых изделий	6 500	-			

Историческая предпосылка профессионального суждения заключается в выборе счетоводом способа калькуляции продукции и построения учетной системы. Вследствие этого счетовод мог наблюдать за тем, как будет изменяться финансовый результат и, формируя собственное суждение, выбирать желаемый способ учета затрат на производство.

Иоганн Фридрих Шерр

Один из выдающихся немецких исследователей в области бухгалтерии, почетный доктор Цюрихского и Кельнского университетов И.Ф. Шерр является основоположником балансовой теории учета и немецкого управленческого учета¹. В 1925 г. он выпускает книгу «Бухгалтерия и баланс», где дано подробное объяснение того, из чего состоит бухгалтерское дело: наука бухгалтерии, счетоводное право и счетоводная практика. Немецкий ученый также приводил собственный план счетов, сходный с планом счетов О. Шмаленбаха.

В приложении к своей книге И.Ф. Шерр затронул вопрос *вуалирования* баланса. «Это форма составления баланса, которая делает хозяйственные факты неясными или трудно выявляемыми, так что получается неточная или неправильная картина экономического положения соответствующего предприятия» [13, с. 456]. Под этим можно понимать составление финансовой модели баланса или бухгалтерское моделирование перед составлени-

ем годовой финансовой отчетности. Например, моделируя формирование оценочного резерва, можно существенно изменить финансовый результат хозяйствующего субъекта; с помощью моделирования бухгалтер может спрогнозировать годовую отчетность.

Историческая предпосылка профессионального суждения в трудах И. Шерра заключается в составлении модели бухгалтерской отчетности.

Федор Венедиктович Езерский

Основатель русской тройной системы учета Ф.В. Езерский внес огромный вклад в развитие российской учетной науки. Он разграничил понятия «учет» и «счет»², открыл счетоводные курсы, опубликовал множество работ. Его главная работа «Тройная система счетоводства» имеет предпосылки для формирования профессионального суждения.

Сущность тройной системы учета заключается в тройной записи одной операции: в хронологической (капитальной книге), систематической (учетной книге) и сводной (отчетной книге). В хронологической книге записываются обороты непрерывным способом (табл. 7). В систематической книге обороты распределяются по группам (статьям учета) (табл. 8). В сводной книге записывается итог каждой статьи учета (табл. 9). Итоги каждой из трех книг должны быть равными [14].

¹ Особенность немецкой формы учета заключается в ведении специальных журналах учета, что позволяет отслеживать формирование стоимостной оценки.

² Счет — это документ, дающий право на получение товара или денег. Учет — это запись, содержащая информацию о приходе, расходе, остатке, убытке и прибыли [Езерский Ф.Е. Научные формы учетов в счетоводных книгах].

Таблица 7

Таблица для записей в капитальную книгу

№ учетов		Год, месяц, число, изложение хода дела	Итого оборота (контроль)	Приход и расход действительный				Вывод	
приход	убыток			касса		ценности		остатки	
				приход	расход	приход	расход	приход	расход

Таблица 8

Таблица для записей в систематическую книгу

Счет учета		Год, месяц, число, изложение хода дела	Цена		Количество		Сумма		Вывод	
Название	№		Курс	Регулятор	Приход	Расход	Приход	Расход	Приход	Расход

Таблица 9

Таблица для записей в систематическую книгу

№ и название учетов	Остаток на начало	Остаток на конец	Вывод	
			увеличение	уменьшение

Этот прием практически похож на подход Луки Пачоли в отношении фактов хозяйственной жизни. «Каждый факт хозяйственной жизни должен был быть зарегистрирован четыре раза в 3 регистрах: в Мемориале (памятная книга); в Журнале (квалификация); в Главной книге» [15, с. 54]. Однако эта система «трех регистров» не отсылает к «тройной системе» ведения учета. Ее суть заключалась в полном контроле регистрации всех операций в счетоводстве с помощью отражения всех операций по трем книгам. Специалисты посчитали «тройную систему» неудачной попыткой видоизменить двойную и охарактеризовали эту идею как бессмысленную.

Ф.В. Езерский выделял три основания системы Луки Пачоли:

- «путь» — записи проходят от одной книги в другую;
- «распорядок» — внутреннее строение регистров (приход, расход, остаток);
- «целостность» — законченность системы.

Также Ф.В. Езерский выявил три признака верности систематических учетов:

- должны получаться два равных остатка, полученных двумя разными путями;
- сумма всех остатков по всем отдельным учетам, вместе взятым, должна быть равна сумме остатков в капитальной и отчетной книге;
- при пересчете наличности по каждому отдельному учету должно оказаться столько, сколько значится по учету [Езерский Ф.Е. Научные формы учетов в счетоводных книгах (с. 18)].

По мнению ученого, основные преимущества «тройной системы» заключались в следующем:

- устранение всякой возможности скрытия ошибок;
- мгновенное отслеживание ошибок;
- безошибочность контроля;
- точная оценка величины капитала, убытка и прибыли;
- сокращение и облегчение труда [16].

Большинство ученых-экономистов считают, что «тройная система» является лишь «модифицированным (особым) вариантом двойной системы». Тройная система получила международное признание на Международном кон-



грессе счетоводов в 1911 г. в городе Шарлеруа (Бельгия) [17].

Этот нестандартный подход к учету операций можно идентифицировать исторической предпосылкой, обусловленной необходимостью сформировать собственное профессиональное суждение по существующим учетным системам (на тот момент времени), которое направлено на правдивое отражение финансового состояния хозяйствующего субъекта.

Тигран Матвеевич Филоян

Преподаватель коммерческого училища Тигран Матвеевич Филоян некоторые аспекты формирования профессионального суждения отразил в своей работе «Счетоведение и бухгалтерия». Он отмечал, что для подведения итогов, установления причин и следствий «успешности или безуспешности как отдельных хозяйственных процессов, так и всего хозяйства» необходим «метод заключения или объяснения» [18, с. 9].

Всякое суждение бухгалтера должно быть подкреплено расчетами и объяснять сложившуюся ситуацию в хозяйствующем субъекте. Приведенная цитата указывает на формирование исключительно собственного суждения бухгалтера в процессе и при подведении результатов учетной деятельности хозяйствующего субъекта. Т.М. Филоян в своих работах приводил в качестве иллюстрации необходимость выбора *способа оценки товаров* из нескольких возможных:

- 1) по последней покупной цене;
- 2) по средней покупной цене (расчет только по ценам);
- 3) по средней покупной цене (расчет по ценам и количеству).

Он обращал внимание на то, что «...при выборе способа рекомендуется пользоваться минимальной оценкой, чтобы избежать вздутия прибыли» [18, с. 57]. Тем самым ученый указал на использование бухгалтерского суждения при выборе способа оценки товаров и необходимость обоснования этого выбора. Такой подход аналогичен с моделированием ожидаемого финансового результата и отсылает бухгалтера к финансовому прогнозированию.

Еще один интересный пример применения профессионального суждения приводится Т.М. Филояном для оценки накладных рас-

ходов. Автор, подчеркивая возможность отсутствия данных для срочной калькуляции, указывает на приемлемость применения приблизительного процента на основе исторической информации в виде фактических сведений прошлых лет. Этот способ автор предлагает использовать «до получения точной и полной информации на временный счет (счет фонда накладных расходов)» [18, с. 73].

Рассуждение ученого в отношении принятия процентной ставки является исторической предпосылкой того, как бухгалтер действует в условиях неопределенности и самостоятельно формирует собственную (индивидуальную) оценку.

Заключение

По итогам проведенного исследования были обобщены и представлены (табл. 10) исторические предпосылки формирования суждения бухгалтера.

Таблица 10

Свод исторических предпосылок к профессиональному суждению

Ученый	Предпосылка
Лука Пачоли	Самостоятельное формирование счетов
Эйген Шмаленбах	План счетов производственного учета
Альберт Кальмес	Способы учета производства и калькуляции
Иоганн Фридрих Шерр	Моделирование калькуляции
Федор Венедиктович Езерский	«Тройная русская система» учета
Тигран Матвеевич Филоян	Способы оценки товаров

Профессиональное суждение как инструмент современного бухгалтера не является новым. Мыслительный процесс бухгалтера сопровождает развитие учета еще со времен Луки Пачоли. Это явление историческое, и его необходимо осваивать по-новому. Бухгалтерские стандарты уделяют этому внимание, но этого еще недостаточно. Исследование бухгалтерского суждения и его элементов требует от бухгалтерского сообщества большего внимания.

Литература

1. *Bartov E., Goldberg S.R. & Kim M.* (2005). Comparative value relevance among German, U.S. and International Accounting Standards: A German stock market perspective. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 20 (2), 95–119.
2. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу».
3. *Siyanbola A.A., Tanko U.M.* Directions in accounting research // *Journal of finance, governance & strategic studies*. — 2019. — Vol. 2. — № 2. — P. 93–106.
4. *Harry I. Wolk* Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment. Edition 7 // *Harry I. Wolk, James L. Dodd, John J. Rozycki*. — 2008. — P. 672.
5. *Sangster A., Franklin E., Alwis D., Abdul-Rahim J., Stoner G.* Using Pacioli's pedagogy and medieval text in today's introductory accounting course // *Journal of accounting education*. — 2014. — Vol. 32. — № 1. — P. 16–35.
6. *Лупкиова Е.В.* История бухгалтерского учета: учеб. пособие для студентов высш. учеб. заведений. — М.: КноРус, 2012. — 235 с.
7. *Рудановский А.П.* Руководящие начала (принципы) фабричного счетоведения, вытекающие из понятия себестоимости. — 2-е изд. — М.: Моск. акад. изд-во, 1925. — 47 с.
8. *Jusiani M., Pancot C., Sangster A., Vedovato M.* Bookkeeping, but not for profit: a special form of double entry in a 16th century Venetian charity // *The British accounting review*. — 2023.
9. *Banociova A., Pavlikova L.* Accounting plan — information base for management // *Procedia economics and finance*. — 2014. — Vol. 15. — P. 312–317.
10. *Шмаленбах Э.* Счетные планы: опыт унифицированной классификации счетов производственных предприятий / пер. с немецк. и предисл. Д.И. Копылова. — Л.: Экономическое образование, 1928. — 93 с.
11. *Näsi S., Rohde C.* Development of cost and management accounting ideas in the Nordic countries // *Handbooks of management accounting research*. — 2006. — Vol. 2. — P. 1091–1118.
12. *Кальмес А.* Фабричная бухгалтерия. — М.: Экономическая жизнь, 1926. — 491 с.
13. *Шерр И.Ф.* Бухгалтерия и баланс / пер. с 5-го немец. изд. С.И. Цедербаума; ред., доп. и прим. проф. Н.С. Лунского. — М.: Экономическая жизнь, 1925. — 575 с.
14. *Езерский Ф.В.* Русская самоповерочная тройная система счетоводства, предлагаемая Федором Езерским: Полная наглядная практика...: в 3 ч. — 7-е изд. — СПб; М.: тип. т-ва Счетовод Ф.В. Езерского, 1897 (М.: тип. И.Г. Чуксина). — 331 с.
15. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета: учебник. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: Магистр, 2009. — 286 с.
16. *Езерский Ф.В.* «Тройная система» счетоводства пред судом специалистов, в теории и на практике/ Стеногр. отчет о заседаниях спец. комис. с примеч. ред. журн. «Счетоводство» и своими доп. изд. Э.Г. Вальденберг, преп. коммерч. знаний. — СПб: Коммерч. скоропеч. преемн. Е. Тиле, 1891. — 152 с.
17. *Кипарисов Н.А.* Основы счетоведения. — М.; Л.: Гос. изд-во, 1927. — 361 с.
18. *Филоян Т.М.* Счетоведение и бухгалтерия. — 2-е изд. изм., доп. — Тифлис: Б. и., 1926. — 258 с.

