

2.2. ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Бычкова С.М., д.э.н., профессор кафедры экономического анализа и финансов АПК Санкт-Петербургского государственного аграрного университета;

Макарова Н.Н., к.э.н., доцент кафедры экономики и аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», Волгоградский кооперативный институт (филиал)

В статье рассматриваются подходы формирования учетной политики. Подробно проанализированы различные принципы формирования учетной политики согласно законодательству Российской Федерации и в соответствии с требованиями МСФО. Сформулировано и конкретизировано понятие «принципы формирования учетной политики».

При формировании учетной политики хозяйствующих субъектов необходимо следовать определенным принципам ведения бухгалтерского учета. Каждый вариант бухгалтерского учета имеет непосредственную зависимость от тех или иных принципов.

Слово «принцип» происходит от латинского *principium* – основа, начало, базовое положение.

В соответствии с энциклопедией «принцип – основное исходное положение какой-либо теории, учения, мировоззрения» [13, с. 588].

В международном словаре Webster's принцип определяется как «фундаментальная истина (всеобъемлющий закон или доктрина), из которой происходят все остальные или на которой основываются основные доктрины; основная истина, простейшее положение или основная предпосылка; аксиома, постулат» [23, с. 63].

По нашему мнению, можно сформулировать следующее определение принципа формирования учетной политики. Принципы – это положения, формирующие основы учета и носящие самостоятельный и непротиворечивый характер.

В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» принципы разделены на допущения (имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временная определенность фактов хозяйственной деятельности) и требования (полнота, своевременность, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость, рациональность). Допущения предполагают, что бухгалтер должен исходить из заданных ему предположений, а требования прямо предписывают ему правила, которым он должен следовать.

При формировании учетной политики организация должна исходить из следующих допущений.

1. ДОПУЩЕНИЕ ИМУЩЕСТВЕННОЙ ОБОСОБЛЕННОСТИ

Допущение имущественной обособленности означает, что имущество организации (в широком понимании – вещи, права на вещи и обязанности по поводу вещей) обособляется от имущества его учредителей. Во-первых, собственность организации отлична и обособ-

лена от собственности его владельца (группы учредителей), и наоборот. Во-вторых, допущение имущественной обособленности предполагает, что в каждом хозяйствующем субъекте «бухгалтерский учет начинается с таких записей, которыми закрепляется первоначальное имущественное состояние хозяйствующего субъекта как собственника» [17, с. 12] и ставит «под сомнение применение иного критерия, чем право собственности для признания активов в бухгалтерской отчетности предприятия» [14, с. 27]. Ведение бухгалтерского учета в соответствии с допущением имущественной обособленности позволяет четко определить границы организации как хозяйствующего субъекта, что способствует осуществлению контроля за деятельностью такой организации и не допускает взаимного перекрытия обязательств и недостатков между проверяемой организацией, его собственником и другими хозяйствующими субъектами. Отечественная трактовка допущения имущественной обособленности сводится к праву собственности организации на ценности и права. Следовательно, в балансе отражается только собственное имущество.

Детальная формулировка допущения приведена в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»: «активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций». Федеральным законом «О бухгалтерском учете» также закреплено это допущение.

Юридическими предпосылками этого принципа являются нормы Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) (п. 1 и 2 ст. 48 ГК РФ). В соответствии с ГК РФ юридическим лицом признается организация, имеющая в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечающая им по своим обязательствам. Она (организация) приобретает и реализует гражданские права от своего имени, а также может выступать в качестве истца и ответчика в судах. Юридические лица, являющиеся коммерческими организациями, должны иметь самостоятельный баланс, некоммерческие – смету. Учредители юридического лица обладают в зависимости от ситуации либо обязательственными, либо вещными правами на имущество. Принцип имущественной обособленности, как правило, закрепляется в учредительных документах и положениях учетной политики.

В бухгалтерском учете использование допущения выражается в отражении собственного имущества и обязательств на балансовых счетах с использованием двойной записи. Имущество иных юридических и физических лиц, которое находится во владении у организации, но не принадлежит ей на праве собственности, учитывается на забалансовых счетах при помощи простой записи, не используя соответствующей корреспонденции. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности применяются следующие забалансовые счета учета имущества:

- 001 «Арендованные основные средства»;
- 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- 003 «Материалы, принятые в переработку»;
- 004 «Товары, принятые на комиссию»;
- 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

Исключением из этого общего правила является передача имущества в лизинг. Предмет лизинга, пере-

данный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя [3]. Право владения и пользования предметом лизинга переходит к лизингополучателю в полном объеме, если договором лизинга не установлено иное [3], т.е. по условиям договора имущество учитывается на балансе лизингополучателя.

Таким образом, в соответствии с отечественным законодательством организация должна отражать активы с момента перехода права собственности на них и списывать с баланса в момент утраты права собственности на эти активы. В соответствии со ст. 209 ГК РФ собственник имущества вправе владеть (фактическое владение), пользоваться и распоряжаться им.

Пренебрежение в учете принципом имущественной обособленности приводит к нарушению принципа полноты, который сформулирован в Законе «О бухгалтерском учете» (п. 5 ст. 8): «Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий». Соответственно, если в учете и отчетности не произведено отражение имущества, то это означает изъятие из учета записи о поступлении этого имущества в собственность организации.

Однако строгое следование в учетной политике и учете допущению имущественной обособленности приводит к нарушению требования приоритета содержания перед формой, согласно которому в первую очередь в бухгалтерском учете отражается экономическое, а не юридическое содержание фактов хозяйственной жизни. Данный факт подтверждает недостаток разработки принципов бухгалтерского учета в РФ.

В Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) данное допущение прямо не определено. Однако, в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности имеется допущение единой экономической (хозяйствующей) единицы, которое предполагает для целей составления финансовой отчетности наличие самостоятельного предприятия (группы предприятий), которое отделено (которая отделена) от своих владельцев и других экономических субъектов, что позволяет пользователям отчетности быть уверенными в том, что в ней раскрыты финансовые показатели соответствующей экономической единицы, обособленные от финансовых показателей других экономических единиц.

2. ДОПУЩЕНИЕ НЕПРЕРЫВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Допущение непрерывности деятельности предполагает, что с момента создания организации и до прекращения ее деятельности бухгалтерский учет будет осуществляться непрерывно в установленном порядке. Это означает, что организация будет достаточно долго продолжать свою деятельность, в течение которой постоянно будут завершаться текущие операции, возникать новые обязательства, использоваться активы и т.д.

Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РФ [2]. Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в уста-

новленном порядке (допущение непрерывности деятельности) [12]. Данное допущение прежде всего определяет работу бухгалтера.

Значимость допущения непрерывности действия организации сводится к шести следствиям, которые из него вытекают [21].

1. Никакая смена собственника организации не может повлиять на учет этой организации. Довольно полно этот вывод был мотивирован английским бухгалтером С. Дэузоном еще в начале XX в. Он писал, что срок жизни любой организации определяется исходя из ее возможности продолжать свою деятельность, невзирая на смену собственников. Иначе практические последствия таковы: продажа организации не должна повлиять на ведение учета.
2. Второе следствие допущения может быть представлено так: все активы должны учитываться по себестоимости. Любая переоценка имущества до его ликвидации, прежде всего продажи, недопустима. Отсюда продажа рассматривается как установление рыночной оценки активов на конкретный момент времени. При этом бухгалтер может ввести в текущий учет цены будущей реализации. В этом случае необходимо открыть счет «Торговая наценка».
3. Капитализация расходов – важнейшее следствие данного допущения, так как все счета расходов делятся на две группы: расходы, которые формируют потенциальный капитал организации, т.е. капитализируемые, и непосредственно расходы, которые формируют доходы данного отчетного периода, т.е. некапитализируемые. Первые показываются в активе баланса, вторые – в отчете о прибылях и убытках. Так, приобретение основных средств, конечно связано с расходами, но они не относятся на затраты отчетного периода, а капитализируются в активе.
4. Резервирование будущих финансовых результатов – следствие необходимости обеспечить постоянную и бесперебойную работу организации даже в случае экстремальных ситуаций. В самом деле, если предприятие будет «продолжать свою деятельность в обозримом будущем», то ему нужны резервы, позволяющие покрыть убытки, которые могут возникнуть в результате стихийных бедствий, неожиданных потерь от падения курса валют и ценных бумаг и т.д.
5. Финансовые результаты не могут быть отнесены к какому-то определенному моменту, они всегда возникают за определенный период времени. Данное следствие приводит к использованию финансово-регулирующих счетов 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов».
6. Отчетность представляется к определенной календарной дате. Отчет и величина финансовых результатов могут быть получены только после окончания хозяйственного цикла.

Особенность допущения непрерывности состоит в том, что его применение оправдывает формирование отчетных показателей, информирующих пользователей о достигнутых результатах деятельности, которые пользователи используют для оценки перспектив дальнейшего развития организации. Практическое применение допущения находит отражение при квалификации бухгалтером на основе профессионального суждения последствий фактов хозяйственной жизни, и выражается в отнесении их на иные периоды, кроме отчетного, что прежде всего должно быть отражено в учетной политике. Допущение непрерывности предусматривает некую обусловленность между прошлым и будущим, однако это не предполагает, что будущее будет повторением прошлого.

Согласно МСФО, при составлении финансовой отчетности необходимо исходить из того, что организация продолжает и будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, т.е. у нее нет ни намерения, ни необходимости ликвидироваться либо существенно сокращать масштабы своей деятельности. В МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» данное до-

пушение упоминается следующим образом: «Финансовая отчетность в обязательном порядке должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство организации либо само намеревается ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность, либо вынуждено избрать такой способ действий в силу отсутствия иных реальных альтернатив». В этом случае действует принцип сохранения юридического лица, однако в случае существенного сокращения деятельности или же ликвидации организации ее финансовая отчетность должна составляться на основе других принципов, и эта основа должна раскрываться.

3. ДОПУЩЕНИЕ ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики) [12].

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года [2].

Цель допущения последовательности применения учетной политики – обеспечить пользователей сопоставимой финансовой информацией, которая необходима для анализа и принятия решений.

Однако необходимость соблюдения данного положения нельзя считать безусловной, поскольку Положение устанавливает возможность изменения учетной политики для некоторых ситуаций. В соответствии со ст. 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете» к таким ситуациям относятся:

- изменение законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета;
- разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- существенное изменение условий деятельности организации.

Изменения в учетной политике позволят организации более достоверно отразить факты хозяйственной жизни в учете и отчетности.

В соответствии с МСФО пользователи финансовой отчетности должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность организации на протяжении некоторого времени для того, чтобы определить тенденции в ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств. Следовательно, в каждом периоде и из периода в период обычно применяется одна и та же учетная политика, за исключением случаев, когда изменение в ней отвечает одному из следующих критериев:

- требуется каким-либо стандартом или толкованием;
- приводит к тому, что финансовая отчетность дает надежную и более значимую информацию о воздействии операций, других событий или условий на финансовое положение организации, ее финансовые результаты деятельности или

потоки денежных средств. При этом речь идет о двух методах к отражению последствий изменения учетной политики:

- перспективное применение изменения в учетной политике (применение новой учетной политики к операциям, другим событиям и обстоятельствам, которые имели место после даты изменения политики);
- ретроспективное применение (применение новой учетной политики к операциям, другим событиям и условиям таким образом, как если бы эта политика применялась всегда).

4. ДОПУЩЕНИЕ ВРЕМЕННОЙ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ ФАКТОРОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами [12]. В тоже время, в соответствии с п. 5 ст. 8 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности распространяется на все операции по учету доходов и расходов. Допущение основано на нескольких составляющих (рис. 1).

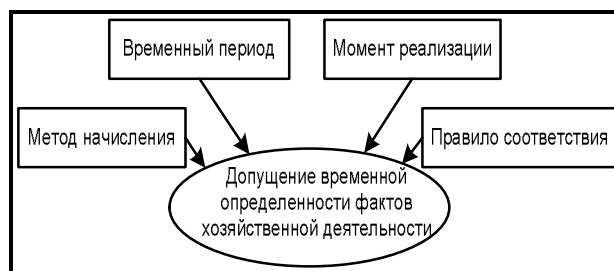


Рис. 1. Составляющие допущения принципа временной определенности хозяйственной деятельности

В соответствии с методом начисления факты хозяйственной деятельности отражаются в учете в тот момент, когда произошли, то есть способствовали возникновению денежных обязательств или требований. Таким образом, в учете отражается прибыль до реального поступления денежных средств или их эквивалентов.

Метод начисления тесно связан с моментом времени, с которого признаются расходы понесенными, а доходы полученными. Достоверное и своевременное отнесение расходов – к расходам определенного периода (периода их возникновения), доходов – к доходам периода их образования, определение реальных показателей прибыльности организации позволяет на более качественном уровне отражать картину деятельности организации. Расходы и доходы на практике привязываются не к конкретному моменту времени, а к определенным отчетным периодам.

Момент возникновения дохода или расхода определяется содержанием документа, идентифицирующего факт хозяйственной деятельности, и выполнением условий их признания.

Согласно п. 12 ПБУ 9/99, выручка как доходы от основной деятельности возникает (признается) в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретного факта хозяйственной жизни увеличатся экономические выгоды организации, т.е. либо она уже получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этим фактом хозяйственной жизни, могут быть определены.

По аналогии признания доходов установлена норма признания в бухгалтерском учете расходов. Согласно п. 16 ПБУ 10/99, расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход возникает в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретного факта хозяйственной жизни уменьшатся экономические выгоды организации, т.е. она уже передала актив или намеревается его передать.

Таким образом, признание доходов и расходов в соответствии с указанными ПБУ, позволяет регистрировать момент реализации в случае, если бухгалтер уверен в получении дохода от данного факта хозяйственной жизни; расход аналогично признается, если есть уверенность в уменьшении экономических выгод организации от данного факта хозяйственной жизни.

Последней составляющей допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности является правило соответствия, суть которого заключается в равномерном распределении доходов и расходов в пределах каждого отчетного периода. Данное правило позволяет рассматривать факт приобретения активов как капитализацию расходов, т.е. не расход как таковой, а как изменение структуры имущества.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни – один из базовых принципов, которые неизменно используются при постановке учета. Отступление организации от данного допущения в случае, когда его использование существенно искажает имущественное состояние и финансовые результаты деятельности, обязательно должно быть раскрыто в пояснительной записке данного отчетного периода с соответствующим обоснованием.

Исходя из метода начисления (консерватизма), в МСФО все хозяйственные операции и иные события признаются в учете в момент совершения операции и включаются в финансовую отчетность того периода, к которому относятся, независимо от порядка получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов, а также при наличии документов, подтверждающих факт совершения соответствующей хозяйственной операции или наступления иного события. При этом в МСФО имеются и исключения из данного допущения.

В соответствии с п. 26 МСФО 1 при применении правил учета по методу начисления статьи признаются как активы, обязательства, капитал, доходы и расходы, только если они удовлетворяют определениям и критериям признания для этих элементов, изложенным в Принципах.

Кроме того, в п. 18 МСФО 18 (МСФО (IAS) 18 «Выручка» (Revenue)) указано: «Выручка признается только тогда, когда существует вероятность того, что компания получит экономические выгоды, связанные со сделкой. В некоторых случаях такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено встречное предоставление или неопределенность не устранена».

Отсюда следует, что при применении метода начисления необходимо учитывать и иные требования международных стандартов.

Если рассматривать учетную политику как порядок ведения учета, то требования к ведению бухгалтерского учета должны составлять единые правила, обязательные к исполнению. Следовательно, учетная политика организации должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);
- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);
- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности).

Требование полноты

Полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты) [12].

Существуют два «закона регистрации» фактов хозяйственной деятельности [19]:

- факты хозяйственной жизни (ФХЖ) подлежат регистрации только в том объеме, который позволяет оказывать управленческие воздействия на хозяйственные процессы;
- затраты на регистрацию ФХЖ не должны превышать экономического эффекта от их использования в системе управления;

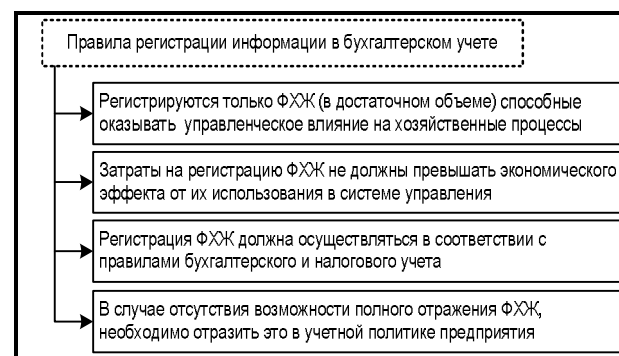


Рис. 2. Правила регистрации информации в бухгалтерском учете

Информация, зарегистрированная в противоречие этим законам, является избыточной. Избыточная информация разрушает целостность системы учета и делает ее экономически неоправданной.

Требование полноты предусматривается также ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»: «Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом и положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении».

Соблюдение требования полноты косвенно затрагивает выполнение следующих законодательных актов:

- ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» – при учете условных фактов отчетного периода, последствия которых могут произойти в будущем с определенной долей вероятности;
- ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» – в процессе формирования отчетной бухгалтерской информации для пользователей, включающей существенные события, произошедшие после отчетной даты;
- ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» – при отражении операций со связанными сторонами и дальнейшем раскрытии подобной информации в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Соблюдение требования полноты в учете можно рассмотреть со следующих позиций (рис. 3).

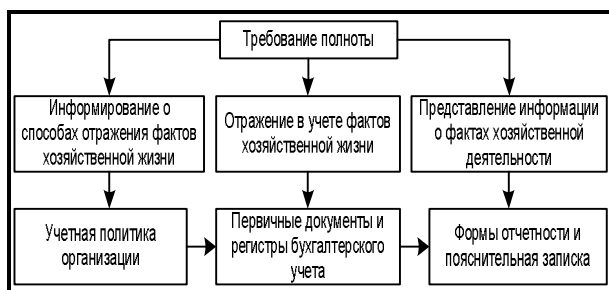


Рис. 3. Применение требования полноты в бухгалтерском учете организации

Требование полноты реализуется уже на этапе формирования учетной политики, положения которой определяют перечень способов, сроков и лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета. Эти положения влияют на непосредственное отражение ФХЖ в бухгалтерском учете.

Организацией должны производиться записи всех без исключения фактов хозяйственной жизни. Достижение этой полноты осуществляется путем сплошного документирования фактов хозяйственной жизни, т.е. отражения их сначала в первичных документах, а затем постепенный перенос и группировка данных в регистрах аналитического и синтетического учета.

Оформление конкретного факта хозяйственной жизни предусматривает составление определенного первичного документа. Перечень документов должен регламентироваться учетной политикой, что позволит полнее отразить факты хозяйственной жизни в учете путем применения специально предусмотренного документа. Выбор унифицированной формы первичной учетной документации или разработанной самостоятельно должен исходить из того, что использование иной документации не позволяет отразить все особенности конкретного события в жизни организации, а в дальнейшем детально отразить их в учетных регистрах. Учетные регистры (ведомости, журналы-ордера и Главная книга) в свою очередь служат основанием для формирования бухгалтерской отчетности и, соответственно, если в них имеются искажения, то они переносятся в отчетность.

Требование полноты раскрытия информации в МСФО определяется как фактор надежности финансовой информации. В отчетности должны быть отражены все существенные факты хозяйственной деятельности за отчетный период, которые бы гарантировали пользователям отчетности отсутствие существенных ошибок и пропусков, поскольку пропуск может сделать информацию ненадежной или же ложной или же дезориентирующей.

Чтобы быть надежной информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на ее создание (п. 38 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности).

Требование своевременности

Своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности) [12].

Практическая значимость данного требования заключается в обеспечении своевременного отражения фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и отчетности, так как руководству организации и пользователям отчетности необходима объективная информация для принятия решений.

Полезность информации обусловлена ее своевременностью, но своевременность не выступает гарантом полезности. Своевременно поступившая бухгалтерская информация позволяет оптимально решать управленческие задачи, исправлять допущенные ошибки и промахи, делать реальные прогнозы развития ситуации. Полезность текущей информации во многом зависит от момента ее регистрации, так как факт хозяйственной деятельности и его регистрация не всегда осуществляются одновременно. Правильная организация учетного процесса, оформленная соответствующими положениями учетной политики, способствует исполнению этого принципа.

Однако для выполнения требования своевременности на практике возникает необходимость признания информации (при этом снижается ее надежность) до того, как будут известны или уточнены все факты хозяйственной деятельности.

Надежность информации обеспечивается:

- ее правдивым представлением (информация должна соответствовать действительному положению дел);
- преобладанием содержания над формой (события в отчетности должны отражаться исходя из их экономического содержания, а не только их юридической формы);
- сопоставимостью (данные за различные периоды и по разным документам);
- полнотой отражения данных в отчетности (с учетом пределов ее существенности и затрат).

Соблюдение требования своевременности при формировании учетной политики предполагает информирование пользователей о фактах хозяйственной жизни, которые приводят к возникновению у организации условных обязательств и активов, так как они изменяют финансовые результаты деятельности. Под условным фактом хозяйственной деятельности понимается некая неопределенная хозяйственная ситуация, существующая на отчетную дату, последствия (условные обязательства или условные активы) которой могут возникнуть или не возникнуть в будущем (п. 3 ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»). При отражении условных фактов в учете и отчетности необходимо учитывать следующие два условия:

- условные факты должны быть существенными;
- степень вероятности увеличения или уменьшения экономических выгод организации в связи с условным фактом должна оцениваться как высокая или очень высокая.

Учет требования своевременности при получении текущей информации позволяет проводить оценку процессов хозяйственной деятельности с точки зрения их успешности. Бухгалтер предприятия следит не за фактами хозяйственной жизни как таковыми, а за информацией о них, отражаемой в первичных документах. Требование своевременности выступает гарантом информационного обеспечения пользователей и позволяет вовремя и правильно рассчитывать финансовый результат деятельности.

Своевременная регистрация всех фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета – одно из требований Закона «О бухгалтерском учете». Реализуется оно на основании первичных учетных документов, своевременное и качественное оформление которых обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы (п. 4 ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

В бухгалтерском учете организации исполнение требования своевременности влечет использование нормативных актов, определяющих отражение фактов хозяйственной жизни, без сведений о которых мнение пользователей отчетности не может быть адекватным. Такими фактами являются события после отчетной даты, регулируемые нормами ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», и условные факты хозяйственной деятельности на базе ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности».

Нормативное регулирование выступает гарантом обязательности соблюдения и придаваемой значимости рассматриваемого требования. Выполнение требования своевременности, как и других, является обязательным для всех организаций, осуществляющих деятельность на территории РФ.

Требование осмотрительности

Большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности) [12].

Требование осмотрительности в полной мере раскрывается в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике РФ: «При формировании информации в бухгалтерском учете следует придерживаться определенной осмотрительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности, таким образом, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы не были занижены. При этом не допускается создание скрытых резервов, намеренное занижение активов или доходов и намеренное завышение обязательств или расходов».

Нормативное регулирование обеспечивает практическое применение требования осмотрительности. Следование принципу осмотрительности допускает оценку активов ниже себестоимости, что противоречит законодательно закреплённому допущению непрерывности деятельности, согласно которому организация будет существовать неопределенно долгое время и в переоценке его активов отсутствует необходимость; активы учитываются по сложившейся исторической стоимости (себестоимости).

Примером практического применения требования осмотрительности является возможность создания оце-

ночных резервов. Порядок создания резервов, позволяющих бухгалтеру предусмотрительно отразить в учете возможные расходы, регламентируется следующими нормативными положениями:

- резервы под обесценение вложений в ценные бумаги – ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», Инструкция по применению плана счетов финансово-хозяйственной деятельности;
- резерв по сомнительным долгам предусмотрен Инструкцией по применению плана счетов финансово-хозяйственной деятельности, исходя из требований ст. 192, 193, 196, 200 ГК РФ;
- резервы под обесценение материально-производственных ценностей – п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», Инструкция по применению плана счетов финансово-хозяйственной деятельности;
- иные резервы, создание которых не противоречит Инструкции по применению плана счетов финансово-хозяйственной деятельности и предусмотрено учетной политикой организации.

Опираясь на толкование требования как обязательного положения к применению, а допущения, как положения предусматривающего и иные варианты отражения фактов хозяйственной деятельности, данное противоречие разрешается в пользу применения в бухгалтерском учете организаций требования осмотрительности.

Требование своевременности сопряжено в МСФО с необходимостью ограничения возможностей организации по предоставлению уместной и надежной информации, которая отражается в финансовой отчетности. С одной стороны, для соответствия критерию уместности необходимо своевременно полностью собрать информацию по всем имевшимся фактам хозяйственной жизни, если же информация предоставляется с чрезмерной задержкой, то она становится неуместной. С другой стороны, надежность требует время для выявления и запечатления фактов хозяйственной жизни, что может привести к запаздыванию при представлении финансовой отчетности и соответственно повлиять на уместность информации. Таким образом высокая степень надежности без учета своевременности информации может отрицательно сказываться на предоставляемой финансовой отчетности.

Требование приоритета содержания перед формой

Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой) [12].

Независимо оттого, что учетная политика должна обеспечивать отражение фактов хозяйственной жизни, в первую очередь исходя из их экономического содержания, а не из правовой формы, это требование трудновыполнимо. Утверждение о том, что форма должна соответствовать содержанию, то для бухгалтерского учета экономическое содержание предпочтительнее правовой формы. Этот принцип выполняется, как правило, только при квалификации различных видов активов, например:

- основных средств в случае необходимости их государственной регистрации;
- нематериальных активов, для признания которых необходимо исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности и т.д.

Иначе, «если отразить имущество по его юридической принадлежности, то это исказит характер его

фактического использования; а если отразить имущество по месту нахождения (эксплуатации), то это исказит картину собственности на него» [20, с. 73].

В результате чего выявляется два вида собственности имущества:

- в экономическом смысле *de facto* (лат. – фактически);
- в юридическом смысле *de jure* (лат. – по праву, юридически).

В соответствии со ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете» «законодательство РФ о бухгалтерском учете состоит из настоящего Федерального закона, устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ, других федеральных законов, указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ» [2].

Следовательно, законодательные акты, устанавливающие порядок ведения бухгалтерского учета в РФ, являющиеся составной частью общей системы права, которая регулирует экономические отношения. Методология бухгалтерского учета определяет порядок отражения фактов хозяйственной деятельности, исходя из правовой формы.

Следует согласиться с Николаевой С.А., что «в современной методологии бухгалтерского учета в России отсутствует концепция по определению границ функционирования данного принципа» [18, с. 54].

Законодатель устанавливает (само собой, на законодательном уровне) принципы учета и одновременно пытается, насколько это возможно, регламентировать (на том же законодательном и более низких уровнях) все хозяйственные действия, осуществляемые всеми субъектами учета [15, с. 51].

Исследуя данный принцип, значение которого признают, следуя из его логического построения, на практике практически не выполняется. Для этого необходимо установить и ясно определить критерии учета или же перевести требование приоритета содержания перед формой в раздел правил, которые законодательно имели бы закрытый перечень всех хозяйственных ситуаций, свойственных для хозяйствующего субъекта.

Данный принцип имеется в МСФО. Однако необходимо учитывать, что принципы в МСФО являются фундаментом учета, обеспечивающими профессиональное регулирование бухгалтерской практики. При существовании противоречий между экономическим и юридическим содержанием информации о факте хозяйственной жизни, то выбор должен быть сделан в пользу его экономического содержания.

Требование непротиворечивости

Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости) [12].

Обобщенная информация в отчетности о капитале, обязательствах, активах отражается на счетах бухгалтерского учета, что должно быть закреплено в положениях учетной политики. Синтетические счета определяют базис формирования информационной системы, которая отражает с помощью двойной записи изменение движения объектов бухгалтерского учета в стоимостном выражении. Более детализированная информация отражается на аналитических счетах, которые служат для группировки данных бухгалтерского учета как в стоимостных, так и в натуральных показателях.

Требование непротиворечивости находит отражение в ФЗ «О бухгалтерском учете», где сказано, что дан-

ные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по синтетическим счетам. Таким образом, законодательно закрепляется связь между счетами от общего к частному.

Требование непротиворечивости приобрело право быть провозглашенным только принципом бухгалтерского учета, так как нормативная база бухгалтерского учета не совпадает с нормативной базой налогового учета.

Требование рациональности

Рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности) [12]. Согласно толкованию, которое дано в словаре Ушакова: рациональный – это вполне разумный, обоснованный, целесообразный [22]. Следовательно, можно предположить, что если организация выберет из различных вариантов осуществления расходов вариант, приводящий к наилучшему результату, то затраты будут удовлетворять требованию рациональности, т.е. выгоды от информации, предоставляемой в бухгалтерской отчетности, должны превышать затраты на формирование такой информации.

Требования непротиворечивости и рациональности в МСФО не декларированы, в отличие от ПБУ 1/2008, в котором данные требования относятся к организации бухгалтерского учета. А МСФО устанавливают порядок составления и представления финансовой отчетности.

Использование требования рациональности достаточно ограничено в рамках существующих правил. Прежде всего ограничения связаны с существенностью отражаемой в бухгалтерском учете информации. Существенность является одной из важнейших качественных характеристик бухгалтерской информации. Она влияет на принятие адекватных экономических решений пользователями этой информации. Без соблюдения принципа существенности информация может потерять свою экономичность и рациональность. Это значит, что затраты на сбор и обработку учетных данных могут превысить экономический эффект от принятия правильных управленческих решений.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации [12].

В п. 18 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» содержится перечень способов ведения бухгалтерского учета, отвечающих принципу существенности при формировании бухгалтерской отчетности.

К ним относятся:

- способы амортизации основных средств, нематериальных активов;
- оценка производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;
- признание прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг;
- другие способы.

В соответствии с МСФО признак существенности раскрывается по двум критериям:

- пренебрежение в отношении незначительных (маловажных) характеристик;
- раскрытие всех важной информации.

В данном случае невозможно обойтись без профессионального суждения, которое требуется для оценки

существенности фактов хозяйственной жизни. Информация существенна, если ее игнорирование может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. В то же время при представлении финансовой отчетности несущественные статьи аналогичного характера и назначения допускается представлять агрегировано. Существенные статьи представлять агрегировано нельзя.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ (ред. от 9 февр. 2009 г.) ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ (ред. от 9 апр. 2009 г.) ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ (ред. от 30 июня 2008 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ (ред. от 3 нояб. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. О финансовой аренде (лизинге) [Электронный ресурс] : федер. закон от 29 окт. 1998 г. №164-ФЗ (ред. от 26 июля 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции о его применению [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н (с изм. от 7 мая 2003 г., 18 сент. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» ПБУ 11/2008 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 29 апр. 2008 г. №48н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н (с изм. от 27 нояб. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 25 нояб. 1998 г. №56н (с изм. от 20 дек. 2007 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
9. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 28 нояб. 2001 г. №96н (с изм. от 20 дек. 2007 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
10. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 9 июня 2001 г. №44н (с изм. от 26 марта 2007 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
11. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 10 дек. 2002 г. №126н (с изм. от 18 сент., 27 нояб. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
12. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
13. Большая советская энциклопедия [Текст] : в 30 т. Т. 20: Россия / гл. ред. А.М. Прохоров. – М. : Сов. энциклопедия, 1975. – 608 с. : ил. : карты.
14. Ковалев В.В. Как читать баланс [Текст] / Ковалев В.В., Патров В.В. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 256 с.
15. Медведев М.Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая [Текст] / М.Ю. Медведев. – 2-е изд., доп. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2003. – 320 с.
16. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]. – М. : Аскери Асса, 2007. – 1078 с.
17. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. ; под ред. Соколова Я.В. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 370 с.
18. Николаева С.А. Учетная политика организации на 2002 год [Текст] : принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка / С.А. Николаева. – М. : Аналитика-Пресс, 2002.
19. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000.
20. Соколов Я.В., Бычкова С.М. О приоритете содержания перед формой : проблемы учета [Текст] / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 2000. – №1.
21. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Принцип непрерывности деятельности организации [Текст] / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Аудитор. – 2006. – №5. – С. 23-28.
22. Толковый словарь русского языка Ушакова [Электронный ресурс]. – URL: <http://slovari.yandex.ru/dict/ushakov>
23. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

Ключевые слова

Принцип; допущение имущественной обособленности; допущение непрерывности деятельности; допущение последовательности применения учетной политики; допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности; требование полноты; требование осмотрительности; требование приоритета содержания над формой; требование рациональности.

*Бычкова Светлана Михайловна
Макарова Надежда Николаевна*

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность рецензируемой статьи не вызывает сомнения и заключается в том, что учетная политика является неотъемлемой частью постановки бухгалтерского учета в организациях. Принципы ведения бухгалтерского учета, которые влияют на формирование учетной политики, прописаны в ПБУ 1/2008 «Учетная политика».

В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» принципы разделены на допущения (имущественная обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временная определенность фактов хозяйственной деятельности) и требования (полнота, своевременность, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость, рациональность). Допущения предполагают, что бухгалтер должен исходить из заданных ему предположений, а требования прямо предписывают ему правила, которым он должен следовать. Проблемы формирования учетной политики рассматривались в трудах различных ученых. Однако, несмотря на множество научных трудов по данной проблеме, отсутствует конкретизация принципов формирования учетной политики.

Недостаточная разработанность методических аспектов формирования учетной политики, базирующиеся на принципах, обуславливает значимость и своевременность представленного исследования.

Автором логически сформулировано понятие «принципы формирования учетной политики». Положительной характеристикой статьи является раскрытие каждого принципа на конкретных примерах, их взаимосвязка с другими нормативными актами и принципами Международных стандартов финансовой отчетности.

Выводы и предложения автора доказательны, научно аргументированы и могут послужить базой для конкретного использования в практической деятельности бухгалтерских служб.

Калиничева Р.В., д.э.н., профессор кафедры «Экономики и аудита» Автономной Некоммерческой Организации Высшего Профессионального Образования Центросоюза РФ «Российского университета кооперации» Волгоградского Кооперативного Института

2.2. PRINCIPLES OF MOLDING OF THE STOCK-TAKING POLICY OF THE BOOKKEEPING CALCULATION

S.M. Bychkova, Doctor of Economics, the Professor of the Department «Economic Analysis and Finances Apk» of the St. Petersburg State Agrarian University;
N.N. Makarova, Candidate Economic Sciences, the Docent of the Department of Audit the Autonomous Noncommercial Organization of the Highest Vocational Education of Tsentrosoyuz (Central Union of Consumers' Societies) RF «Russian University of Cooperation» Volgograd Cooperative Institute

In the article the approaches of molding of stock-taking policy are examined. Are in detail analyzed different principles of molding of stock-taking policy according to legislation RF and in accordance with the requirements International standards of the financial account Is formulated and konkretizirovano concept «the principles of molding of stock-taking policy».

Literature

1. The civil code RF [electronic resource]: Part I dated Nov 30 1994 g. №51-FZ (editorial staff from 9 february. 2009); Part II dated Jan 26 1996 g. №14-FZ (editorial staff dated Apr 9 2009); Part III dated Nov 26 2001 №146-FZ (editorial staff dated June 30, 2008.). ISS Of [konsultant]+.
2. On the bookkeeping calculation [electronic resource]: fader. law dated Nov 21 1996 №129-FZ (editorial staff dated Nov 3 2006). ISS Of [konsultant]+.
3. On the financial lease (leasing) [electronic resource]: fader. law dated Oct 29 1998 №164-FZ (editorial staff dated July 26, 2006.). ISS Of [konsultant]+.
4. Concept of the development of bookkeeping calculation and account in RF to the intermediate-term prospect [electronic resource]: the order of the Board of Exchequer RF dated July 1, 2004. №180. ISS consultant +.
5. On the assertion of the plan of the calculations of the bookkeeping calculation of the financial-economic activity of organizations and instruction about to its application [electronic resource]: the order of the Board of Exchequer RF dated October 31, 2000. №94[n] (editorial staff 7.05.2003, Sep 18 2006). ISS consultant +.
6. On the assertion of position on the bookkeeping calculation «information about the connected sides» OF PBU 11/2008 [electronic resource]: the order of the Board of Exchequer RF dated April 29, 2008. №48[n]. ISS consultant +.
7. On the assertion of position on the bookkeeping calculation «the expenditures of the organization» OF PBU 10/99 [electronic resource]: the order of the Board of Exchequer RF dated May 6, 1999. №33[n] (editorial staff 27. 11. 2006). ISS consultant +.
8. On the assertion of position on the bookkeeping calculation «events after the current date» OF PBU 7/98 [electronic resource]: the order of the Board of Exchequer RF dated November 25, 1998. №56[n] (editorial staff 20.12.2007). ISS consultant +.
9. On the assertion of position in the bookkeeping calculation «conditional facts of the economic activity» OF PBU 8/01 [electronic resource]: the order MVA of finances RF dated Nov 28 2001 №96[n] (editorial staff 20.12.2007). ISS consultant +.
10. On the assertion of position on the bookkeeping calculation «the calculation of the material-production reserves» OF PBU 5/01 [electronic resource]: the order of the Board of Exchequer RF dated June 9, 2001. №44 [n] (editorial staff 26.03.2007). ISS consultant +.
11. On the assertion of position on the bookkeeping calculation «the calculation of the financial investments PBU 19/02» [electronic resource]: the order of the Board of Exchequer RF dated Dec 10 2002 №126[n] (editorial staff 27.11.2006). ISS consultant +.
12. On the assertion of position on the bookkeeping calculation «stock-taking policy of the organization» OF PBU 1/2008 [electronic resource]: the order of the Board of Exchequer RF from 6.10.2008 №106[n]. ISS consultant +.
13. The Great Soviet Encyclopedia [text]: in 30 volumes. Tom 20: Russia/the editor in chief OF [A].[M]. Prokhorov. – M. : Soviet encyclopedia, 1975. – 608 p.
14. V. Kovalev. As to read balance [text]/ V. Kovalev, V. Patrov. – M. : Finances and statistics, 1994. – 256 p.
15. Medvedev [M].[YU]. Stock-taking policy: bookkeeping and tax [text]/M. Medvedev. – the 2nd edition. – M. : [FBK]- PRESS, 2003. – 320 p.
16. International standards of financial account [text]. – M. : Ask-eri Assa, 2007. – 1078 p.
17. B. Nidlz. The principles of bookkeeping calculation [text]/b. [Nidlz], x. Anderson, d. Caldwell; edited by I. Sokolov – the 2nd edition – M. : Finances and statistics, 1997. – 370 p.
18. S. Nikolaeva. Stock-taking policy of organization in 2002 [text]: the principles of formation, the content, practical recommendations, auditorial checking/by S. Nikolaeva. – M. : Analyst- press, 2002.
19. I. Sokolov. the bases of the theory of bookkeeping calculation [text] / I. Sokolov. – M. : Finances and statistics, 2000.
20. I. Sokolov, S. [Bychkova] about the priority of the content before the form: consideration [text]/I. Sokolov, S. Bychkova // bookkeeping calculation. – 2000. – №1.
21. I. Sokolov, S. Bychkova. Principle of continuity of the activity of organization [text]/I. Sokolov, S. Bychkova // auditor. – 2006. – №5. – P. 23-28.
22. The explanatory dictionary of the Russian language of Ushakov [electronic resource]. – URL: <http://slovari.yandex.ru/dict/ushakov>
23. E. Khendriksen, Van Bred. Theory of bookkeeping calculation [text]: transfer from the English/ E. Khendriksen, Van Bred; edited by professor [Ya].[Sokolov]. – M. : Finances and statistics, 2000. – 576 p.
24. On the assertion of position on the bookkeeping calculation «the incomes of the organization» OF PBU 9/99 [electronic resource]: the order of the Board of Exchequer RF dated May 31, 1999. №32 (editorial staff 27. 11. 2006). ISS consultant +.

Keywords

The assumption of property isolation; the assumption of the continuity of activity; the assumption of the sequence of applying the stock-taking policy; the assumption of the temporary certainty of the facts of economic activity; the requirement of completeness; the requirement of circumspection; the requirement of the priority of the content above the form; the requirement of rationality.