

2.3. КОНЦЕПЦИЯ ДОСТОВЕРНОГО И ДОБРОСОВЕСТНОГО ВЗГЛЯДА НА БУХГАЛТЕРСКУЮ ИНФОРМАЦИЮ: РОССИЙСКАЯ ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

Устинова Я.И., к.э.н.,

старший преподаватель кафедры аудита

Новосибирский государственный университет экономики и управления

В статье представлены результаты анализа концепции достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию. При этом рассмотрена история развития концепции и ее современные трактовки в зарубежной практике и Международных стандартах финансовой отчетности. Исследование истоков данной концепции в трудах российских ученых и ее нормативного закрепления в действующем законодательстве позволило предложить и обосновать трактовку концепции в отечественной теории и практике, выделить факторы, предопределяющие подходы к ее использованию, и обозначить основные проблемы ее применения.

ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ КОНЦЕПЦИИ

Современная бухгалтерская практика значительно богаче каких бы то ни было нормативных предписаний. Следуя за динамикой бизнеса, бухгалтерский учет и отчетность постоянно развиваются, в том числе и в областях, свободных от нормативного регулирования. Более того, отсутствие нормативных предписаний в области учета и отчетности не может служить сдерживающим фактором предпринимательства. В то же время даже строгое следование нормам не может гарантировать адекватного отражения финансового положения фирмы в ее финансовой отчетности. Все это вызывает пристальное внимание к основным концепциям учета и отчетности, призванным обеспечивать потребности пользователей финансовой отчетности в правдивых сведениях о положении дел в компании, и прежде всего, – к концепции достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию.

Термин *true and fair view*, первоначально обозначавший некий обычай, сложившийся в хозяйственной практике, возник в Великобритании в XVIII в. Позже он стал часто использоваться в судебной практике, а с середины XIX в. – встречаться в законодательных актах [27, с. 86].

В США данный термин трансформировался в *true and correct view*. В начале 1930-х гг. Комиссия по ценным бумагам и биржам в США включила именно этот вариант в свои документы. В течение последующих пятидесяти лет формировалась основная нормативная база финансового учета США, важнейшей особенностью которой стал рекомендательный характер учетных стандартов (общепринятых принципов), отступление от которых подлежит тщательному анализу и раскрытию [26, с. 130-131, 135].

Концепция *true and fair view* (концепция достоверного и добросовестного взгляда) как непреложная бухгалтерская концепция являющаяся на сегодняшний день одним из фундаментальных положений Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), впервые была выдвинута в 1944 г. Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса. В ее основе лежал сфор-

мулированный на базе многолетней практики вывод о том, что в публикуемой бухгалтерской отчетности не существует стандарта абсолютной правды. В 1947 г. эта концепция получила свое нормативное закрепление в законе о компаниях Великобритании [27, с. 86].

После вступления Великобритании в Европейский союз (ЕС) концепция достоверного и добросовестного взгляда была принята европейскими странами (при этом Великобритания обязалась принять европейские форматы обязательной бухгалтерской отчетности). В 1973 г. данная концепция была официально включена в Директиву №4 ЕС.

В очередном законе о компаниях Великобритании 1989 г., содержащем упоминание о стандартах бухгалтерского учета, концепция получила свое наиболее полное развитие. Закон требовал от руководства компаний формирования финансовой отчетности с соблюдением бухгалтерских стандартов и указания в пояснениях на соответствие отчетности этим стандартам с раскрытием случаев и причин допущенных отступлений [26, с. 144, 150]. В случае существенных отклонений от учетных стандартов бремя доказывания того, что финансовая отчетность компании отражает реальное состояние ее дел, несет руководство компании, а само соблюдение концепции достоверного и добросовестного взгляда может стать предметом судебного разбирательства.

Основным приоритетом финансовой отчетности Великобритании признавалось предоставление информации, отвечающей действительному положению дел компании и пригодной для принятия на основе этой информации адекватных экономических решений ее пользователями. В результате концепция достоверного и добросовестного взгляда на финансовую информацию получила свое признание в качестве основополагающей.

Основные идеи концепции достоверного и добросовестного взгляда, сформировавшиеся в Великобритании и США, были восприняты при разработке МСФО и постепенно распространились по всему миру. Эти идеи во многом определяют современную теорию и практику финансового учета.

ТРАКТОВКИ КОНЦЕПЦИИ В ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКЕ И В МСФО

Общая идея концепции достоверного и добросовестного взгляда весьма удачно сформулирована Я.В. Соколовым и Т.О. Терентьевой: «Достоверные – это достаточно точные данные, а добросовестный взгляд показывает, что эти данные не вводят в заблуждение». [27, с. 86]

На сегодняшний день концепция достоверного и добросовестного взгляда получила широкое распространение и множество трактовок, к числу которых можно отнести:

- приоритет суждения администрации компании над предписаниями учетных стандартов (только сама администрация каждого предприятия понимает действительную реальную стоимость своих ресурсов и может оценить принятые методы, приемлемые в конкретных условиях);
- приоритет субъективного подхода к формированию отчетных данных над введением единых строгих нормативных правил (все данные бухгалтерского учета относительны, введение единых строгих нормативных правил приведет не к сопоставимости отчетных данных, а к односторонности представленных в них ошибок; разумный подход к оценке и выбору методов учета обусловит

взаимную компенсацию подобных ошибок и позволит, если не на микро-, то на макроуровне добиться более истинной картины состояния народного хозяйства);

- приоритет экономического содержания фактов хозяйственной жизни над их юридической формой (содержание знает тот, кто работает, а форму – нормативные требования, создает тот, кто часто не знает содержания) [27, с. 87].

В целом достоверный взгляд предполагает представление в финансовой отчетности информации в строгом соответствии с требованиями нормативных актов (правдивость баланса), а добросовестный взгляд обязывает бухгалтера, руководствуясь собственным профессиональным суждением, отражать в отчетности максимально реальную информацию (реальность баланса).

Каждый факт хозяйственной жизни может быть охарактеризован как с юридической точки зрения, отражающей его правдивость, так и с экономической точки зрения, отражающей реальность. При этом экономическая и юридическая трактовки в большинстве случаев не совпадают. Таким образом очевидно, что правдивый баланс может быть далек от реальности, а реальный баланс в ряде случаев не может быть подготовлен в условиях строго следования нормативным предписаниям. Как отмечал И.Ф. Шерр, «правдивость баланса согласно юридическому пониманию не всегда является правдивостью и в хозяйственном смысле» [30, с. 456]. Отсюда следует, что концепция достоверного и добросовестного взгляда обязывает бухгалтера стремиться к правдивости и реальности баланса, искать компромисс между ними, но в случае непримиримых противоречий – делать выбор в пользу реальности. Именно такой подход лежит в основе международного понимания учета и отчетности.

Таблица 1

ТРАКТОВКИ КОНЦЕПЦИИ ДОСТОВЕРНОГО И ДОБРОСОВЕСТНОГО ВЗГЛЯДА

Страна	Содержание концепции достоверного и добросовестного взгляда
Великобритания и Ирландия	Свобода в трактовке нормативных документов, предусмотрена возможность отступления от них при формировании отчетных данных с обязательным раскрытием в пояснениях, ответственность за реальность финансовой информации
Континентальная Европа (кроме Германии)	Трактовка нормативных документов в рамках, установленных этими документами, профессиональное суждение бухгалтера используется с целью покрытия нормативных пробелов, отступление от нормативных документов возможно только в случаях, предусмотренных этими документами
Германия	Отступления от нормативных документов недопустимы, в случаях необходимости отчетные формы могут быть дополнены пояснениями
Новая Зеландия	Отступления от нормативных документов недопустимы, в случаях необходимости отчетные формы могут быть дополнены пояснениями
США	Свобода в трактовке нормативных документов, предусмотрена возможность отступления от них при формировании отчетных данных с обязательным раскрытием в пояснениях, основной упор на полезность информации для принятия экономических решений
Российская Федерация	Свобода в трактовке нормативных документов, предусмотрена возможность отступления от них при формировании отчетных данных с обязательным раскрытием в пояснениях, однако непоследовательность нормативного регулирования практически ограничивает область применения концепции достоверного и добросовестного взгляда

Однако в разных странах концепция достоверного и добросовестного взгляда понимается по-разному (см. табл. 1). В Великобритании и Ирландии она означает полную свободу в трактовке нормативных документов. В учетную политику предприятия могут быть заложены любые методологические приемы, которые администрация считает правильными, при этом в случае отклонения от действующих стандартов администрация обязана дать подробное объяснение в пояснительной записке к финансовой отчетности [27, с. 88]. При этом вся полнота ответственности за реальность финансовой отчетности лежит на администрации.

В странах континентальной Европы, кроме Германии, данная концепция принимается в пределах, обозначенных национальным законодательством. Интерпретация нормативных документов допускается только в рамках, установленных этими документами, однако в тех областях, где нормативные предписания отсутствуют, концепция достоверного и добросовестного взгляда обеспечивает возможность для самостоятельной разработки учетной политики. В Германии достоверно и добросовестно представленной считается только информация, отвечающая требованиям нормативных документов, отступления от которых недопустимы. В случае необходимости администрации предоставлено право дополнить содержание обязательных отчетных форм пояснительной запиской к финансовому отчету.

Аналогичный по сути подход наблюдается и в Новой Зеландии, в целом принявшей англо-саксонскую модель бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Закон о финансовой отчетности от 1993 г. требует соблюдения GAAP всеми субъектами. Если, при условии соблюдения GAAP, финансовые отчеты тем не менее не отражают состояние дел достоверно и добросовестно, руководство представляющей отчетность компании должно добиваться этого, приводя дополнительную информацию и пояснения (т.е. отступления от стандартов не допускаются) [11, с. 470].

Принятая в США трактовка концепции достоверного и добросовестного взгляда на финансовую информацию наглядно представлена в предложенных Институтом присяжных бухгалтеров США (AICPA) критериях достоверности отчетности:

- соответствие общепринятым принципам. Инструкции и стандарты предписывают формальный порядок записи фактов хозяйственной жизни, а принципы указывают ориентиры, согласно которым бухгалтер, опираясь на собственное профессиональное суждение, должен самостоятельно решить, как отразить каждую конкретную ситуацию;
- представление полезной информации. Бухгалтер вправе и даже обязан отклоняться от инструкций и стандартов, если они не позволяют сформировать отчетные показатели в соответствии с профессиональным суждением бухгалтера [29].

В МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» [31] на сегодняшний день отражено следующее понимание концепции достоверного и добросовестного взгляда. Согласно п. 13 МСФО 1, добросовестное представление требует правдивого раскрытия влияния хозяйственных операций, иных событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, установленных в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности МСФО. При этом предполагается, что добросовестное представление информации в финансовой отчетности достигается в результате соблюдения тре-

бований МСФО с дополнительным раскрытием информации в случае необходимости.

Организация, финансовая отчетность которой соответствует МСФО, должна сделать четкое и ясное заявление о таком соответствии в пояснениях.

В сущности, во всех обстоятельствах организация добывается достоверного представления информации посредством соблюдения подлежащих применению МСФО. Достоверное представление требует от организации также:

- выбрать и применять учетную политику в соответствии с МСФО 8 «Учетная политика, изменения учетных оценок, ошибки». МСФО 8 устанавливает иерархию инструкций, которыми следует руководствоваться в отсутствие соответствующего МСФО, специально подлежащего применению к отдельной статье;
- представлять информацию, включая учетную политику, таким образом, чтобы она отвечала критериям уместности, надежности, сопоставимости и доступности для понимания;
- обеспечивать дополнительное раскрытие, когда следования специальным требованиям МСФО недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять влияние хозяйственных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты организации (п. 15 МСФО 1).

Организация не может компенсировать неприемлемую учетную политику ни раскрытием использованных способов ведения учета, ни пояснениями или объяснительными материалами (п. 16 МСФО 1).

В силу п. 17 МСФО 1, в чрезвычайных редких случаях, в которых администрация может заключить, что соблюдение требований МСФО будет вводить в заблуждение настолько, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, установленной в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности МСФО, организация должна отступить от этих требований в соответствии с п. 18 МСФО 1, если соответствующие положения Принципов требуют такого отступления или иное не запрещено. При этом раскрытию подлежат:

- тот факт, что администрация пришла к выводу, что финансовая отчетность представляет финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации добросовестно;
- тот факт, что отчетность соответствует применимым МСФО, за исключением того, что имело место отступление от конкретных требований в целях достижения добросовестного представления;
- название МСФО, от исполнения которого организация отступила, характер отступления, включая требуемый МСФО способ учета, причину, по которой этот способ в данных обстоятельствах вводил бы в заблуждение настолько, что это привело бы к противоречию с целью формирования финансовой отчетности, а также принятый способ учета;
- для каждого представленного отчетного периода – денежная оценка этого отступления по каждой статье финансовой отчетности как разница между данными, которые были представлены в отчетности, и которые были бы представлены при соблюдении требований стандарта (п. 18 МСФО 1).

Если организация отступила от требований стандарта в предыдущем отчетном периоде и это отступление сказалось и на отчетных показателях текущего отчетного периода, то сведения об этом подлежат раскрытию.

В тех случаях, когда ситуация аналогична изложенной в п. 17 МСФО 1, но соответствующие положения Принципов запрещают отступление от требований МСФО, организация должна в максимально возможной степени уменьшить воздействие вводящих в заблуждение аспектов соблюдения требований МСФО посредством раскрытия:

- названия МСФО, характера требования и причины, по которой администрация пришла к выводу, что следование данному требованию в данных обстоятельствах вводит в заблуждение настолько, что влечет за собой противоречие цели финансовой отчетности;
- для каждого представленного отчетного периода – корректировок по каждой статье финансовой отчетности, которые, по заключению администрации, были бы необходимы для достижения добросовестного представления (п. 21 МСФО 1).

Согласно п. 22 МСФО 1, информация противоречит цели финансовой отчетности, если она не представляет объективно хозяйственные операции, иные события и условия, которые она должна была представлять или которые разумно было бы ожидать, что она представляет, и следовательно, отчетность могла бы оказывать влияние на экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности. Когда оценивается, может ли соблюдение специальных требований МСФО вводить в заблуждение настолько, что возникает противоречие цели финансовой отчетности, администрация рассматривает:

- почему в данных конкретных обстоятельствах цель финансовой отчетности не достигнута;
- как обстоятельства, в которых находится организация, отличаются от обстоятельств, в которых находятся другие организации, соблюдающие требования стандартов. Если другие организации в аналогичных обстоятельствах соблюдают требования МСФО, то предположение о том, что соблюдение организацией требований МСФО может настолько вводить в заблуждение, что возникает противоречие цели финансовой отчетности, может быть опровергнуто.

Таким образом, концепция достоверного и добросовестного взгляда в МСФО трактуется как следование требованиям МСФО во всех случаях, за исключением тех, когда такой подход противоречит цели ее формирования и отступление от требований МСФО прямо предусмотрено или не противоречит положениям стандартов. В тех случаях, когда следование МСФО не позволяет объективно представить финансовую информацию в отчетности, но отступление от требований МСФО запрещено, допустимо лишь сделать оговорку в пояснениях к финансовой отчетности. Нетрудно заметить, что такая трактовка наиболее близка к подходу, принятому в континентальной Европе.

В России смысл концепции достоверного и добросовестного взгляда в бухгалтерском учете, и, что, может быть, даже более важно, пределы ее трактовки еще только предстоит установить. При этом исследование действующих положений нормативных правовых актов в сфере бухгалтерского учета недостаточно. Прежде всего, необходимо обратиться к истокам данной концепции в отечественной школе бухгалтерского учета.

ИСТОКИ КОНЦЕПЦИИ В ТРУДАХ РОССИЙСКИХ БУХГАЛТЕРОВ

В целом идеи концепции достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию для России не новы. Проблемы правдивости и реальности баланса глубоко исследовались в трудах российских бухгалтеров еще в начале XX в. Правда, всесторонний анализ и достойную оценку, к сожалению, эти труды получили лишь в работах наших современников.

В частности, различия экономических и юридических трактовок фактов хозяйственной жизни компании глубоко проанализировал еще А.П. Рудановский, отмечая,

что актив баланса есть совокупность экономических отношений, а пассив – совокупность юридических отношений [20, с. 5]. Причем, юридическая и экономическая точки зрения на баланс различны, в связи с чем одним из основных законов счетной классификации им признавался закон двойственности. Отсюда А.П. Рудановский заключал, что «всякий баланс распадается на ряд частных балансов ... возможный при последовательном проведении до конца различных точек зрения на баланс, каковы: с одной стороны – юридическая, с другой стороны – экономическая...» [21, с. 77]. Иными словами, экономическому и юридическому подходу соответствуют различные балансы.

Однако на практике всегда составляется один баланс, который является результатом достигнутого бухгалтером компромисса между различными подходами и отражает совокупность всех возможных оценок хозяйства. В связи с этим А.П. Рудановский формулирует основное правило (кредо) бухгалтера: «Каждый ответственный счетовод (бухгалтер) должен так вести учет хозяйства, чтобы никогда на всем протяжении этого учета не впасть в противоречие с самим собою» [23, с. 19-20]. Бухгалтер должен разрешать противоречия в эмпирических оценках деятельности хозяйства, руководствуясь идеей сохранения и поддержания целостности и логического порядка в балансе, его защиты от посягательств частных интересов, а также быть готовым отвечать за допущенные в балансе противоречия [23, с. 20-21].

При этом А.П. Рудановский призывает не бояться субъективного суждения бухгалтера, поскольку «как бы ни были ошибочны и произвольны первоначальные денежные оценки, в силу их субъективности оказывается, что они всегда составляют два встречные, взаимно дополняющие – сопряженные ряда, между которыми необходимо лежит правильная денежная оценка» [22, с. 67]. Иными словами, совокупность субъективных суждений профессионального бухгалтера способна с большей степенью вероятности обеспечить пользователей финансовой отчетности реальной информацией о компании, нежели строгое следование нормативным предписаниям, обуславливающие однонаправленность искажений отчетности.

Исследуя баланс как основной источник информации для принятия экономических решений, Н.С. Аринушкин среди требований к балансу выделял ясность («ясное и четкое разделение счетов по их хозяйственной (экономической) природе. Нарушение ясности – вуалирование, т.е. затемнение баланса») и правдивость («отражение действительного положения вещей» в соответствии с существующими «распоряжениями и узаконениями». «Нарушение правдивости – фальсификация, т.е. искажение баланса») [4, с. 91-93]. При этом нарушения ясности и правдивости баланса рассматривались им обособленно друг от друга. Если нарушение ясности признавалось препятствием к адекватному восприятию информации, то нарушение правдивости требовало раскрытия факта, сущности и причин фальсификации.

Несколько отличная точка зрения отражена в работах Н.А. Кипарисова. Он выделял три основных требования к балансу: ясность (простота и наглядность), правильность (правильность оценок статей, их экономической и юридической классификации) и полнота (включение всех ценностей и оборотов) [10, с. 176]. Иными словами, достоверность баланса оценивается им по форме и по

существу. При этом под вуалированием баланса понимается неправильное его формальное построение, а под фальсификацией – искажение материального содержания баланса [9, с. 127]. Таким образом, правдивость баланса предполагает его соответствие формальным требованиям к составлению, а реальность – правильность и полноту отражения в нем действительного положения дел с экономической и юридической точек зрения. В качестве инструмента повышения степени реальности баланса, дополнения, расширения границ основного балансового учета Н.А. Кипарисов предлагал внесистемный (внебалансовый) учет [10, с. 201]. При этом внебалансовый учет должен являться подсобным к основному, или предваряя его, или восполняя. «Он необходим тогда, когда нужна регистрация неподлежащего учету в самом балансе, но связанного с теми операциями, какие сами по себе уже попали в баланс или имеют попасть в него в будущем...» [10, с. 340]. Внебалансовый учет Н.А. Кипарисов предлагал вести в трех направлениях:

- учет операций, получивших отражение в балансе, но по тем направлениям, которым нет места в балансе;
- учет в различных направлениях подготовительных операций к основному, имеющим получить отражение в балансе;
- учет явлений, которые хотя и не вызвали изменений в балансе, но появились именно с целью дать хозяйственную операцию, подлежащую балансовому учету [10, с. 340-341].

Анализируя вопросы реальности баланса, Н.Р. Вейцман отмечал, что абсолютная реальность баланса трудноосуществима. При этом относительная реальность баланса, по его мнению, может рассматриваться с двух точек зрения: «реальность баланса с точки зрения самого предприятия» и «реальность баланса с точки зрения закона» [8, с. 169]. Таким образом, под абсолютной реальностью баланса понимается идеальная ситуация, когда следование требованиям закона позволяет отразить в финансовой отчетности реальное положение дел предприятия. Относительная реальность признается либо в случае соответствия баланса нормативным требованиям, когда неизбежной является погрешность против реальной финансовой картины, либо в случае соответствия баланса реальному положению дел, даже с отступлением от норм закона. Нарушением реальности отчетности у Н.Р. Вейцмана признается фальсификация, которая, в отличие от вуалирования, означающего лишь неправильную группировку балансовых статей, искажает активы, пассивы и финансовый результат [8, с. 204].

Наиболее четкую грань между понятиями реальности и правдивости (правильности) баланса провел И.Р. Николаев. С его точки зрения, «реальность понимается в смысле соответствия действительности» [12, с. 19], а «правильность баланса – его построение на «законном основании» [12, с. 50]. При этом И.Р. Николаев признавал относительность понятия реальности баланса. Он писал, что реальность баланса с позиции когда-то имевших место фактов приобретения ценностей обеспечивается посредством оценки по фактическим затратам, но такой баланс нереален с позиции оценки имущественного положения на текущий момент [12, с. 34-35]. Правильность баланса также не является критерием «истины», поскольку всегда предполагает следование одному, выбранному из некоторой совокупности возможных и нормативно закреплённому, подходу к оценке имущественного положения. В связи с этим И.Р. Николаев приходит к выводу о том,

что «не существует никаких способов точного определения «действительной» и тому подобной ценности» имущества [12, с. 109].

Однако в сущности, создателем концепции достоверного и добросовестного взгляда в РФ можно признать Н.А. Блатова. Именно он не только разделил понятия реальности и правдивости баланса, но и логически последовательно противопоставил их. Н.А. Блатов писал, что правдивым может считаться «тот баланс, который окажется основанным на правильных счетных записях, в свою очередь обоснованных правильно составленными документами и сверенных с натурой». Реальным же будет «тот баланс, который изображает имущественное состояние хозяйства согласно с действительностью. Правдивость баланса и реальность баланса – не одно и то же; баланс может быть правдивым, но не реальным» [5, с. 95]. «Ни одно из возможных направлений бухгалтерской методологии, – отмечал Н.А. Блатов, – не дает окончательного, признанного всеми решения вопроса об отражении в отчетности действительного положения дел, поэтому вместо реальности абсолютной, едва ли когда-либо достижимой, приходится довольствоваться реальностью относительной, т.е. соответствием оценок баланса существующим на этот счет законным предписаниям» [5, с. 97].

В основе противопоставления правдивости и реальности баланса, с позиции Н.А. Блатова, лежит двойственная природа хозяйственных операций [6, с. 41]. Поэтому, в некотором смысле, это противопоставление носит объективный характер. В связи с этим с практической точки зрения задача бухгалтера сводится к сочетанию правдивости и реальности баланса, к поиску компромисса, к обоснованному профессиональному выбору.

Последовательно развивая идеи российских бухгалтеров начала XX в., Я.В. Соколов заключает, что «добиться точного отражения хозяйственной деятельности предприятия в бухгалтерской отчетности невозможно, обычно имеют дело с двумя ее искажениями: вуалированием и фальсификацией. Если требования нормативных документов выполняются, но абсолютная истина все-таки не достигнута, то говорят о вуалировании отчетности. ... Если же применяемые учетные приемы выходят за границы, допускаемые нормативными документами, то в таком случае говорят о фальсификации отчетности» [25, с. 383-384].

Действительно, если учет ведется в строгом соответствии с требованиями нормативных документов, баланс будет правдив и с юридической точки зрения безупречен. Однако с экономической точки зрения, без дополнительных пояснений, такая отчетность может быть нереалистична и по существу недобросовестна [28, с. 52-53]. Поэтому в данном случае имеет место вуалирование отчетности. И наоборот, если отчетность составлена с нарушением требований нормативных документов, даже если она более ясно, правильно, точно и объективно, с точки зрения пользователя, отражает имущественное положение фирмы, отчетность должна быть признана фальсифицированной. Ведь пользователь отчетности при ее понимании будет исходить из нормативных требований, а следовательно содержание отчетности в его восприятии будет искажено [25, с. 387]. Поэтому такая отчетность, по существу добросовестно сформированная бухгалте-

ром, без дополнительных пояснений по формальным признакам может быть признана недостоверной.

В то же время, как отмечают Я.В. Соколов и М.Л. Пятав, требования нормативных актов по бухгалтерскому учету предопределяют не только правдивость баланса, но и степень его реальности (и в этом смысле могут рассматриваться как минимальная реальность), а также возможности пользователей по адекватной оценке финансового положения компании. Следовательно, границы правдивости, а соответственно, и степени реальности могут меняться в зависимости от изменения нормативных документов [28, с. 54].

Кроме того, с позиции Я.В. Соколова и М.Л. Пятава, правдивость и реальность баланса не только противопоставлены друг другу, но находятся в диалектическом единстве. Причем диалектика достоверности и добросовестности проявляется именно в учетной политике [28, с. 56] (как форме выражения профессионального суждения бухгалтера). На практике, руководствуясь собственным профессиональным суждением, бухгалтер находит разумный компромисс между достоверностью финансовой отчетности и необходимой убедительностью [28, с. 52]. Однако в случае непримиримого противоречия выбор должен быть сделан в пользу реальности.

Таким образом, диалектика достоверного и добросовестного взгляда в бухгалтерском учете исследована российскими учеными задолго до формулировки соответствующей концепции и разработки первых МСФО. При этом, несмотря на отдельные различия в используемых терминах, представители отечественной школы бухгалтерского учета сходились во мнении, что принцип добросовестности достаточно часто противоречит требованию достоверности, в силу различий юридических и экономических трактовок фактов хозяйственной жизни, реконструируемых в бухгалтерском учете. Поэтому финансовая отчетность, отвечающая в полной мере требованиям и правдивости, и реальности, может рассматриваться лишь как идеал, к которому можно и должно стремиться на практике. Однако при невозможности достижения компромисса противоречие между достоверностью и добросовестностью должно решаться в пользу добросовестности. Иными словами, основная идея сводится к признанию приоритета добросовестного раскрытия финансовой информации над достоверным представлением показателей финансовой отчетности. При этом наблюдаются предпосылки к максимально широкой трактовке концепции достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию.

НОРМАТИВНОЕ ЗАКРЕПЛЕНИЕ КОНЦЕПЦИИ В ДЕЙСТВУЮЩЕМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

Итак, для российской школы бухгалтерского учета (начала XX в.) характерна трактовка достоверности финансовой отчетности как следствие добросовестности формирования финансовой информации, которая предполагает следование нормативным правилам до тех пор, пока это не угрожает искажением реального положения дел в компании. Однако в случае возникновения такой угрозы за бухгалтером признается безоговорочное право отступить от нормативных правил с корреспондирующей ему обязанностью раскрыть этот

факт пользователям финансовой отчетности и быть готовым обосновать и отстаивать свою позицию.

Именно такой подход, спустя десятилетия, нашел свое отражение в п. 4 ст. 13 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (Закон о бухучете): «Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении ... В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием».

Таблица 2

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ТРАКТОВКИ
КОНЦЕПЦИИ ДОСТОВЕРНОГО И
ДОБРОСОВЕСТНОГО ВЗГЛЯДА В РСБУ И МСФО**

Параметры сравнения	РСБУ	МСФО
Документ, закрепляющий концепцию	Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», с развитием в положениях по бухгалтерскому учету	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», с раскрытием базовых понятий в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности
Степень свободы в трактовке учетных стандартов	Законом предусмотрена свобода в трактовке учетных стандартов без каких-либо ограничений. Положения по бухгалтерскому учету сохраняют эту свободу	Трактовка стандартов допускается только в рамках, установленных этими стандартами
Ограничения возможности отступления от предписаний учетных стандартов	Законом предусмотрена возможность отступления от предписаний учетных стандартов в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. Положения по бухгалтерскому учету, раскрывающие понятие достоверности, по сути, налагают ряд дополнительных ограничений на использование данной возможности	Возможность отступления от стандартов предусмотрена лишь в чрезвычайно редких случаях, когда соблюдение стандартов противоречит целям формирования отчетности и такое отступление прямо предусмотрено стандартами либо не противоречит стандартам, при условии соблюдения совокупности критериев для принятия такого решения; в иных случаях отступление от стандартов недопустимо, но возможно дополнение отчетных форм соответствующими пояснениями
Требования к раскрытию информации об отступлениях от предписаний учетных стандартов	Факт отступления от учетных стандартов требует раскрытия в пояснительной записке с надлежащим обоснованием. Требования к объему раскрываемой информации не формализованы	Факт отступления от учетных стандартов требует раскрытия в пояснениях с надлежащим обоснованием. Требования к объему раскрываемой информации предусмотрены стандартами

Приведенная законодательная норма как нельзя более точно отражает широкую трактовку концепции достоверного и добросовестного взгляда в бухгалтерском учете, давая возможность свободной интерпретации положений по бухгалтерскому учету, обязательность применения которых не признается абсолютной.

Следует отметить, что данная норма в значительно большей степени гарантирует свободу профессионального суждения бухгалтера по сравнению с МСФО, поскольку случаи отступления от нормативно закрепленных правил бухгалтерского учета не ограничены «чрезвычайными редкими случаями». Возможность отступления не обусловлена наличием соответствующих требований стандартов или отсутствием в стандартах соответствующих запретов. Принятие решения об отступлении от предписанных правил не формализовано критериями, соблюдение которых должна оценить администрация компании и т.п. Сравнительный анализ трактовки концепции достоверного и добросовестного взгляда в Российских стандартах бухгалтерского учета и МСФО приведен в табл. 2.

Однако норма, закрепленная в Законе о бухучете, в положениях по бухгалтерскому учету получила иную трактовку.

В частности, согласно п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 6 июля 1999 г. №43н (ПБУ 4/99), «бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из правил настоящего Положения организацией выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Если при составлении бухгалтерской отчетности применение правил настоящего Положения не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то организация в исключительных случаях (например, национализация имущества) может допустить отступление от этих правил».

- Во-первых, в приведенном фрагменте в качестве примера исключительных случаев, дающих основания для отступления от правил бухгалтерского учета, приведена национализация имущества, тогда как критерии признания конкретных ситуаций такими исключительными случаями отсутствуют. В МСФО установление «чрезвычайных редких случаев» является предметом профессионального суждения бухгалтера.
- Во-вторых, приведенный фрагмент внутренне противоречив, поскольку, если достоверной считается отчетность, составленная исходя из правил бухгалтерского учета, то следование этим правилам просто не может дать почву для сомнений в достоверности отчетности и, соответственно, для принятия решения о необходимости отступления от этих правил [17].

В то же время, согласно п. 10 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №106н (ПБУ 1/2008), изменение учетной политики организации может производиться в случае разработки новых способов ведения бухгалтерского учета. «Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятель-

ности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации». Следовательно, в ПБУ 1/2008 достоверность финансовой отчетности трактуется как степень соответствия отчетности реальному положению дел в организации. Таким образом, понятия достоверности отчетности в ПБУ 4/99 и ПБУ 1/2008 нетождественны и не проясняют содержание нормы п. 4 ст. 13 Закона о бухучете.

Кроме того, согласно п. 25, 37 ПБУ 4/99, в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должно быть указано, что бухгалтерская отчетность сформирована организацией исходя из действующих в РФ правил бухгалтерского учета и отчетности, кроме случаев, когда организация допустила при формировании бухгалтерской отчетности отступления от этих правил. Существенные отступления должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности с указанием причин, вызвавших эти отступления, а также результата, который данные отступления оказали на понимание состояния финансового положения организации, отражение финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении. Организацией должно быть обеспечено подтверждение оценки в денежном выражении последствий отступлений от действующих в РФ правил бухгалтерского учета и отчетности.

Таким образом, МСФО более подробно, чем РСБУ, описывают параметры раскрытия информации, характеризующей отступления от требований стандартов. Это можно рассматривать как фактор, облегчающий применение предусмотренной РСБУ возможности использования профессионального суждения бухгалтера. Вместе с тем необходимость «обеспечить подтверждение оценки» отклонений фактически сформированных финансовых показателей от показателей, соответствующих требованиям стандартов, возводит значимые барьеры на пути применения приведенных норм.

В результате на практике концепция достоверного и добросовестного взгляда на финансовую информацию, так широко сформулированная в Законе «О бухгалтерском учете», применяется крайне редко и чрезвычайно узко. В большинстве случаев бухгалтеры с большей готовностью отдают приоритет соблюдению принципа достоверности финансовой отчетности, строго следуя предписаниям РСБУ, нежели берут на себя смелость критически оценить последствия применения этих стандартов на возможные решения потенциальных пользователей финансовой отчетности. И действительно, привлечь бухгалтера к ответственности за несоблюдение требований положений по бухгалтерскому учету по ст. 120 Налогового кодекса РФ (а также отчасти – по ст. 15.11 Кодекса об административных правонарушениях РФ) гораздо проще, чем за недобросовестное формирование показателей финансовой отчетности. С одной стороны, у налоговых органов есть реальная возможность проверки соблюдения компаний порядка ведения бухгалтерского учета. С другой стороны, пользователю необходимо будет не только доказать факт недобросовестного формирования отчетности (причем само понятие добросовестности очень субъективно), но и доказать вину бухгалтера и причинно-следственную связь между фактом недобросовестности и понесенными в результате этого убытками, обосновав их величину.

В то же время использование концепции достоверного и добросовестного взгляда на практике позволило бы бухгалтеру более свободно оперировать нормативными предписаниями, которые в ряде случаев далеки от совершенства, не ущемляя интересов пользователей. Кроме того, данная концепция – необходимый инструмент для устранения «нормативных пробелов». Наконец, данная концепция может рассматриваться как основа для обеспечения нейтральности финансовой информации, поскольку дает возможность противостоять доминирующему влиянию отдельных групп пользователей финансовой отчетности, нашедшему свое отражение в учетных стандартах.

ПРОБЛЕМЫ ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ КОНЦЕПЦИИ

Подводя итог сказанному, можно сделать вывод, что отчетность не отвечает требованиям достоверности и добросовестности, если содержащаяся в ней информация в количественном отношении не является достаточной, а в качественном – не отвечает разумным ожиданиям фактических и потенциальных пользователей.

Однако такой подход возлагает на бухгалтера максимальную ответственность перед заранее неопределенным кругом пользователей финансовой отчетности за формирование ее показателей и, соответственно, за возможные экономические решения, принятые пользователями на ее основе.

Кроме того, применение концепции достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию требует пересмотра устоявшихся подходов к учету. В частности, принятый в российской практике принцип формирования актива бухгалтерского баланса по критерию права собственности (исключительного права), закрепленный в п. 2 ст. 8 Закона о бухучете, должен уступить место признанию активов по критерию контроля (перехода рисков, связанных с активом). Отражение в бухгалтерском балансе обязательств потребует учета фактора времени. Учет пассивов неизбежно приведет к реальной оценке их стоимости и т.п. Однако подобный пересмотр устоявшейся учетной методологии приведет к полному отказу от действующих нормативных регулятивов в сфере бухгалтерского учета. Иными словами, каждый профессиональный бухгалтер станет творцом собственных учетных принципов и правил, тем самым ставя перед пользователями финансовой отчетности задачу по их изучению и интерпретации.

В то же время сама концепция достоверного и добросовестного взгляда вызывала и вызывает волну критики.

Дело в том, что данная концепция основана исключительно на субъективном подходе к бухгалтерской информации. С одной стороны, творческий подход к развитию бухгалтерского учета становится необходимым в условиях несовершенства или отсутствия учетных стандартов и законодательных норм, возникновения новых структур в сфере бизнеса, появления более сложных методов ведения бизнеса. Но с другой стороны, такой подход может привести к подгонке финансовых показателей для того, чтобы они в более выгодном и привлекательном свете представляли деятельность предприятия в глазах акционеров, инвесторов и прочих заинтересованных сторон, в результате чего

финансовая отчетность будет отражать скорее желательное, нежели фактическое положение компании.

Сдерживающим фактором в этом отношении может служить лишь глубокий анализ и закрепление на уровне стандартов уточненной трактовки концепции достоверного и добросовестного взгляда, наряду с понятием существенности. При этом необходима разработка и принятие федеральной концепции бухгалтерского учета.

Напротив, введение в действие строго сформулированных правовых норм и учетных правил, принципов может означать появление нескончаемого ряда инструкций для каждой конкретной ситуации. Это сведет функции бухгалтера к слепому следованию правилам и исключит аспект профессионального суждения, столь важного для профессии [11, с. 469]. Все это затормозит развитие учетных методов, спровоцирует значительнее отставание бухгалтерского учета от потребностей бизнеса и тем самым снизит интерес и доверие к финансовой отчетности со стороны заинтересованных лиц.

Таким образом, несмотря на то, что практическое применение концепции достоверного и добросовестного взгляда сопряжено с рядом проблем, связанных как с самой сущностью концепции, так и с противоречиями в ее нормативном закреплении в законодательстве РФ, данная концепция является необходимой предпосылкой для того, чтобы бухгалтерский учет мог в полной мере стать «языком бизнеса», а финансовая отчетность – основой для принятия адекватных экономических решений заинтересованными лицами. Именно поэтому норма п. 4 ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете», закрепившая широкую трактовку концепции достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию, открывает новые просторы в развитии теоретических представлений о бухгалтерском учете, а также практических подходов к инструментарию формирования финансовых показателей.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Бухгалтерская отчетность организации [Электронный ресурс] : ПБУ 4/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Аринушкин Н.С. К вопросу об анализе баланса (конспективное изложение) [Текст] / Н.С. Аринушкин. – Самара, 1927. – 105 с.
5. Блатов Н.А. Балансоведение. Курс общий [Текст] / Н.А. Блатов. – Л. : Экономическое образование, 1930. – 390 с.
6. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии. В связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством [Текст] / Н.А. Блатов. – Л. : Экономическое образование, 1930. – 514 с.
7. Бычкова С.М. Понятия достоверности и существенности в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / С.М. Бычкова, Т.М. Алдарова. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения [Текст] / Н.Р. Вейцман. – М. : Центросоюз, 1927. – 246 с.
9. Кипарисов Н.А. Основы балансоведения [Текст] / Н.А. Кипарисов. – М. : Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 296 с.
10. Кипарисов Н.А. Основы счетоведения [Текст] / Н.А. Кипарисов. – М. : Госиздательство, 1927. – 361 с.
11. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
12. Николаев И.Р. Проблема реальности баланса. К вопросу о степени точности и достоверности цифровых данных, добываемых из баланса торгового предприятия [Текст] / И.Р. Николаев. – Л. : Экономическое образование, 1926. – 110 с.
13. Николаева С.А. Категория качества в работе бухгалтера [Электронный ресурс] / С.А. Николаева. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / С.А. Николаева. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. Отчетность по МСФО: состав, структура, требования к раскрытию информации [Электронный ресурс] / Материал подготовлен Департаментом методологии, стандартизации и управления качеством аудиторско-консалтинговой фирмы «ЦБА» // Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
16. Пятов М.Л. Достоверность бухгалтерской отчетности [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов // Бух.1С : интернет-ресурс для бухгалтеров. URL: <http://www.buh.ru/document-514>.
17. Пятов М.Л. Учетная политика и достоверность отчетности [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов // Бух.1С : интернет-ресурс для бухгалтеров. URL: <http://www.buh.ru/document-1009>.
18. Пятов М.Л. Учетная политика для бухгалтера и финансиста [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
19. Пятов М.Л. Факты хозяйственной жизни и их отражение в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов // Бух.1С : интернет-ресурс для бухгалтеров. URL: <http://www.buh.ru/document-920>.
20. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения [Текст] / А.П. Рудановский. – М. : Изд-е Издательской комиссии студентов Московского коммерческого института, 1913. – 384 с.
21. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. Построение баланса [Текст] / А.П. Рудановский. – М. : Макиз, 1928. – 183 с.
22. Рудановский А.П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление [Текст] / А.П. Рудановский. – М. : Макиз, 1928. – 177 с.
23. Рудановский А.П. Теория учета: Дебет и кредит как метод учета баланса [Текст] / А.П. Рудановский. – М. : Макиз, 1928. – 299 с.
24. Соколов Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов // Бух.1С : интернет-ресурс для бухгалтеров. URL: <http://www.buh.ru/document-862>.
25. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
26. Соколов Я.В. и др. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст] : учеб. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Гореецкая, Д.А. Панков ; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – М. : Велби, Проспект, 2005. – 664 с.
27. Соколов Я.В. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности [Текст] / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 1999. – №12. – С. 86-89.
28. Соколов Я.В. Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию [Текст] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2007. – №5. – С. 52-56.
29. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века [Электронный ресурс] / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

30. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс [Текст] / И.Ф. Шерр. – М. : Экономическая жизнь, 1926. – 575 с.
31. Presentation of Financial Statements IAS 1 [Электронный ресурс] // Портал Совета по МСФО. URL: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>.
32. Presentation of Financial Statements IAS 1. Summary [Электронный ресурс] // Deloitte Touche Tohmatsu. URL: <http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm/>.

Ключевые слова

Бухгалтерский учет; концепции бухгалтерского учета; концепция достоверного и добросовестного взгляда; true and fair view; достоверное представление информации; добросовестное формирование и раскрытие информации; профессиональное суждение бухгалтера; российская школа бухгалтерского учета; правдивость и реальность финансовой отчетности; приоритет профессионального суждения бухгалтера над нормативными предписаниями; достоверность финансовой отчетности; креативный бухгалтерский учет.

Устинова Яна Игоревна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Жизненный цикл бизнес-процессов требует гибкости, адаптивности от учетной системы компании, которую не в состоянии обеспечить ни одна совокупность нормативных регулятивов. Кроме того, совокупность норм, регламентирующих бухгалтерский учет, далека от полноты и совершенства, она не в состоянии дать ответы на все вопросы практики. Наконец, самой учетной системе присуща энтропия, а потому описание конкретных ее микросостояний возможно только в рамках конкретных принятых учетных концепций.

Актуальность исследования концепции достоверного и добросовестного взгляда определяется тем, что данная концепция, учитывая вышеизложенные факторы, дает необходимую основу для формирования финансовой отчетности, реально отражающей положение дел компании и способной стать источником информации для принятия адекватных управленческих решений пользователями этой отчетности.

Научная новизна и практическая значимость. В статье освещена история развития концепции true and fair view, приведены трактовки концепции в зарубежной практике и Международных стандартах финансовой отчетности. Автором установлены истоки концепции в трудах российских ученых, дан их анализ, а также исследовано нормативное закрепление концепции достоверного и добросовестного взгляда на бухгалтерскую информацию в действующем российском законодательстве, что позволило предложить и обосновать расширенную трактовку концепции. Представляется интересным, но достаточно спорным утверждение автора о том, что закрепление на уровне стандартов уточненной трактовки концепции достоверного и добросовестного взгляда способно служить сдерживающим фактором в отношении субъективизма в применении этой концепции.

Практическая значимость работы заключается в том, что автором сформулированы основные проблемы, препятствующие полноценному использованию концепции достоверного и добросовестного взгляда в российской (а отчасти – и в международной) практике. Их осознание и решение в каждом конкретном случае должно стать необходимым элементом профессионального суждения бухгалтера в отношении представления и раскрытия финансовой информации.

Заключение: рецензируемая статья заслуживает положительной оценки, отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

Шапошников А.А., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой аудита Новосибирского государственного университета экономики и управления

2.3. «TRUE AND FAIR VIEW» CONCEPT: RUSSIAN ACCOUNTING THEORY AND PRACTICE»

Y.I. Oustanova, Candidat of Science (Economic),
Senior Teacher of Auditing Sub-faculty

Novosibirsk University of Economy and Management

This article presents the results of analysis of the «true and fair view» concept. With it has been considered the evolution history of this concept and its modern treatments in foreign practice and in the International Accounting Standards. Research into the sources of this concept in Russian scientist's works and its legal fixation in the actual legislation permitted to propose and to base the treatment of this concept for home theory and practice, single out the factors, which determine the approach of its using, to mark basic problems of its application.

Literature

1. About the account [Electronic resource] : The Federal law from the 21 of November 1996 №129-FZ. Entrance from inquiry-legal system «ConsultantPlus».
2. Financial statements of organization (PBU 4/99) [Electronic resource] : The Order of Financial Ministry of Russian Federation from the 6 of July 1999 №43n . Entrance from inquiry-legal system «ConsultantPlus».
3. Accounting policy statements of organization (PBU 1/2008) [Electronic resource] : The Order of Financial Ministry of Russian Federation from the 6 of October 2008 №106n. Application 1. Entrance from inquiry-legal system «ConsultantPlus».
4. N.S. Arenoshkin. To the question of analysis of the balance sheet (Summary) [Text] / N.S. Arenoshkin. – Samarah, 1927. – 105 p.
5. N.A. Blatov. Balance sheet history. Common course [Text] / N.A. Blatov. – L.: Economic education, 1930. – 390 p.
6. N.A. Blatov. The bases of common account. In accordance with the trade, industry and estimate accounting [Text] / N.A. Blatov. – L.: Economic education, 1930. – 514 p.
7. S.M. Bychkova, T.M. Aldarova. The terms of truthfulness and materiality in the accounting [Electronic resource] / S.M. Bychkova, T.M. Aldarova // Entrance from inquiry-legal system «ConsultantPlus». Auditorskye vedomosti. – 2007. – №1.
8. N.R. Veyzman. The course of balance sheet history [Text] / N.R. Veyzman. – M.: Zentrsoos, 1927. – 246 p.
9. N.A. Kiparisov. The bases of balance sheet history [Text] / N.A. Kiparisov. – M.: Publishing house of Narcomorg USSR and RSFSR, 1928. – 296 p.
10. N.A. Kiparisov. The bases of accounting [Text] / N.A. Kiparisov. – M.: The state Publishing house, 1927. – 361 p.
11. M.P. Matews. The theory of accounting [Text] : manual / M.P. Matews, M.X.B. Perera ; translate from English ; Edited by Y.V. Socolov, I.A. Smirnova. – M.: Audit, YUNITI, 1999. – 663 p.
12. I.R. Nicolaev. The problem of balance sheet reality. To the question about the degree of exactness and truthfulness numerical data, obtained from the balance sheet of trade entity [Text] / I.R. Nicolaev. – L.: Economic education, 1926. – 110 p.
13. S.A. Nicolaeva. Category of quality in accountant work [Electronic resource] / S.A. Nicolaeva // Entrance from inquiry-legal system «ConsultantPlus». Buhgaltersky uchet. – 2000. – №5.
14. S.A. Nicolaeva. Professional judgment in the system of legal adjustment of the account [Electronic resource] / S.A. Nicolaeva // Entrance from inquiry-legal system «ConsultantPlus». Buhgaltersky uchet. – 2000. – №12.
15. Financial statements by IAS: composition, structure, disclosing requirements [Electronic resource] / The material prepared by the Department of methodology, standardization and management of quality of the Auditing-Consulting firm «ZBA» // Entrance from inquiry-legal system «ConsultantPlus». Novaya buhgalteria. – 2007. – №2.
16. M.L. Pyatov. Truthfulness of financial statements [Electronic resource] / M.L. Pyatov // Buh.1C. Internet recourse for accountant. URL : <http://www.buh.ru/document-514>.
17. M.L. Pyatov. Accounting police and truthfulness of statements [Electronic resource] / M.L. Pyatov // Buh.1C. Internet recourse for accountant. URL : <http://www.buh.ru/document-1009>.
18. M.L. Pyatov. Accounting police for accountant and financial expert [Electronic resource] / M.L. Pyatov // Entrance from inquiry-legal system «ConsultantPlus». – M.: «MZFER», 2003.

19. M.L. Pyatov. The facts of entity's economy and their reflection in account [Electronic resource] / M.L. Pyatov // Buh.1C. Internet recourse for accountant. URL : <http://www.buh.ru/document-920>.
20. A.P. Roodanovsky. The principles of public account [Text] / A.P. Roodanovsky/ – M.: Publication of student Publishing commission of the Moscow Commercial Institute, 1913.-384 p.
21. A.P. Roodanovsky. The theory of balance account. Introduction in the theory of balance account. The balance as the object of account. Construction of the balance [Text] / A.P. Roodanovsky. – M.: Makiz, 1928. – 183 p.
22. A.P. Roodanovsky. The theory of balance account. Valuation as the purpose of the balance account. Calculating [Text] / A.P. Roodanovsky. – M.: Makiz, 1928. – 177 p.
23. A.P. Roodanovsky. The theory of account: Debit and Credit as the method of balance account [Text] / M.: Makiz, 1928. – 299 p.
24. Socolov Y.V. True and fair view [Electronic resource] / Y.V. Socolov // Buh.1C. Internet recourse for accountant. URL : <http://www.buh.ru/document-862>.
25. Y.V. Socolov. The bases of account theory [Text] / Y.V. Socolov. – M.: Finansy i Statistika, 2000. – 496 p.
26. Y.V. Socolov. Account in foreign countries [Text] : manual / Y.V. Socolov, F.F. Bootynez, L.L. Goretskaya, D.A. Pancov; Edited by F.F. Bootynez. – M.: TK Velby, Publishing house Prospect, 2005. – 664 p.
27. Y.V. Socolov, S.M. Bychkova. Truthfulness and fairness of forming financial statements [Text] / Y.V. Socolov, S.M. Bychkova // Buhgaltersky uchët. – 1999. – №12. – P. 86-89.
28. Y.V. Socolov M.L., Pyatov. True and fair view upon the financial information [Text] / Y.V. Socolov, M.L. Pyatov // Buhgaltersky uchët. – 2007. – №5. – P. 52-56.
29. Y.V. Socolov, T.O. Terentyeva. Accountant professional judgment: the totals of the past century [Electronic resource] / Y.V. Socolov, T.O. Terentyeva // Entrance from inquiry-legal system «ConsultantPlus». Buhgaltersky uchët. – 2001. – №12.
30. I.F. Sherr. Accounting and balance [Text] / I.F. Sherr. – M.: Economic life, 1926. – 575 p.
31. Presentation of Financial Statements IAS 1 [Electronic resource] // Portal of IASB. URL: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/ias1.pdf>
32. Presentation of Financial Statements IAS 1. Summary [Electronic resource] // Deloitte Touche Tohmatsu. URL: <http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm/>

Keywords

Account; accounting concepts; «true and fair view» concept; faithful representation; fair presentation; accountant professional judgment; Russian accounting tendency; truthful and reality of financial statements; priority of accountant professional judgment under requirements of International Accounting Standards; practicability of financial statements, creative account.