ISSN 2073-5081

ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ ФИНАНСЫ и КРЕДИТ ®

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
Журнал выходит 4 раза в месяц

Международный бухгалтерский учет



Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации

Психологические и лингвистические аспекты организации бухгалтерского учета

Инвестиционная деятельность в финансовой отчетности публичной компании

Целевое финансирование: учет и налогообложение в Украине

Учет операций по налогообложению земельных участков: зарубежный опыт

Страницы истории: первая памятная книга бухгалтерского учета

24 (270) – 2013 ИЮНЬ

http://www.fin-izdat.ru e-mail:post@fin-izdat.ru

ПОДПИСКА ВО ВСЕХ ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:
– индекс 48997 – каталог агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог российской прессы «Почта России»

Доступ и подписка на электронную версию журнала – www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати. Свидетельство о регистрации № 017854

Учредитель:
ООО «Издательский дом «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Издатель:
ООО «Информсервис»
Главный редактор:
Л.А. Чалдаева, доктор экономических наук, профессор
Зам. главного редактора:
С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева
Редакционный совет:
Ф.Ф. Бутынец, доктор экономических наук, профессор
М.А. Вахрушина, доктор экономических наук, профессор
Д. Галасси, доктор экономических наук, профессор
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор
М.М. Гурская, кандидат экономических наук, доцент
В.С. Карагод, доктор экономических наук, профессор
М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор
Ж. Ришар, доктор экономических наук, профессор
В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор
И.Р. Сухарев, кандидат экономических наук
В.А. Терехова, доктор экономических наук, профессор
Верстка: М.С. Гранильщикова
Корректор: А.М. Лейбович
Редакция журнала:
111401, Москва, а/я 10
Телефон/факс: (495) 721-85-75,
E-mail: post@fin-izdat.ru
Адрес в Internet:
http://www.fin-izdat.ru
© ООО «Издательский дом «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
© ООО «Информсервис»
Подписано в печать 06.06.2013.
Формат 60x90 1/8. Цена договорная.
Объем 8,0 п.л. Тираж 3 180 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»,
г. Красноармейск Московской обл.
Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНИТИ РАН.

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

24 (270) **– 2013 июнь**

СОДЕРЖАНИЕ

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

- *Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н., Ходырев А.А.* Принципы учетной политики и достоверность отчетной информации как ее цель 2

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Козлова М.О.* Влияние психологических и лингвистических аспектов на организацию бухгалтерского учета 17
- *Болдырев Д.С.* Оценка качества и достаточности информации об инвестиционной деятельности в финансовой отчетности публичной компании 29

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Гура Н.А.* Целевое финансирование: учет и налогообложение в Украине 43
- *Здан С.И.* Бухгалтерский учет операций по налогообложению земельных участков в Украине: состояние и перспективы 50

СТРАНИЦЫ ИСТОРИИ

- *Кутер М.И., Гурская М.М., Мусаэлян А.М.* Сколько бухгалтерских книг описал Лука Пачоли и какие книги применяла компания Франческо Датини за 130 лет до Трактата 56

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей. Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

НА ПУТИ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

УДК 657:336.717

ПРИНЦИПЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ И ДОСТОВЕРНОСТЬ ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ КАК ЕЕ ЦЕЛЬ

Т. Ю. ДРУЖИЛОВСКАЯ,
доктор экономических наук,
профессор кафедры
финансов и бухгалтерского учета
E-mail: tdruzhilovskaya@yandex. ru

Т. Н. КОРШУНОВА,
аспирантка кафедры
финансов и бухгалтерского учета
E-mail: tdruzhilovskaya@yandex. ru

А. А. ХОДЫРЕВ,
аспирант кафедры
финансов и бухгалтерского учета
E-mail: tdruzhilovskaya@yandex. ru
Нижегородский государственный университет
имени Н. И. Лобачевского –
Национальный исследовательский университет

В статье рассматриваются вопросы, связанные с принципами учетной политики и достоверностью отчетной информации как целью формирования учетной политики. На основе критического анализа регламентаций российских и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), а также различных научных точек зрения авторами предлагается собственная трактовка принципов учетной политики и понятия «достоверность отчетной информации».

Ключевые слова: *учетная политика, профессиональное суждение, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, МСФО.*

В связи с опубликованием Советом по МСФО и Советом по стандартам финансового учета США нового проекта усовершенствованных Концептуальных основ под-

готовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) в отечественной специальной литературе наблюдается повышение интереса к вопросам принципов ведения учета и формирования отчетности. Полагаем, однако, что в настоящее время отсутствует четкое разграничение сферы применения тех или иных принципов в области учетных вопросов.

В настоящей статье будут рассмотрены принципы формирования учетной политики организации, концептуальные вопросы которой приобретают в настоящее время особую значимость [6]. Обратим внимание на то, что в статье будут анализироваться принципы именно учетной политики, а не принципы бухгалтерского учета или бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – финансовая отчетность). Вместе с тем в силу недостаточной, на наш взгляд, урегулированности вопроса о сфере применения учетных принципов проанализируем прежде всего соотношение принципов бухгалтерского учета (в целом), принципов финансовой отчетности и принципов учетной политики организации.

Прежде всего возникает вопрос: должны ли полностью совпадать перечни принципов организации и ведения бухгалтерского учета в целом, принципов формирования финансовой отчетности и принципов формирования учетной политики? С одной стороны, очевидно, что сферы бухгалтерского учета, финансовой отчетности и учетной политики тесно связаны, поскольку финансовая отчетность формируется на основе данных бухгалтерского учета и является одной из его целей, а учетная политика представляет собой инструмент реализации целей и задач бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Следовательно, принципы бухгалтерского учета в целом, финансовой отчетности и учетной политики также должны быть увязаны между собой, с тем чтобы цели каждой из этих учетных сфер были реализованы.

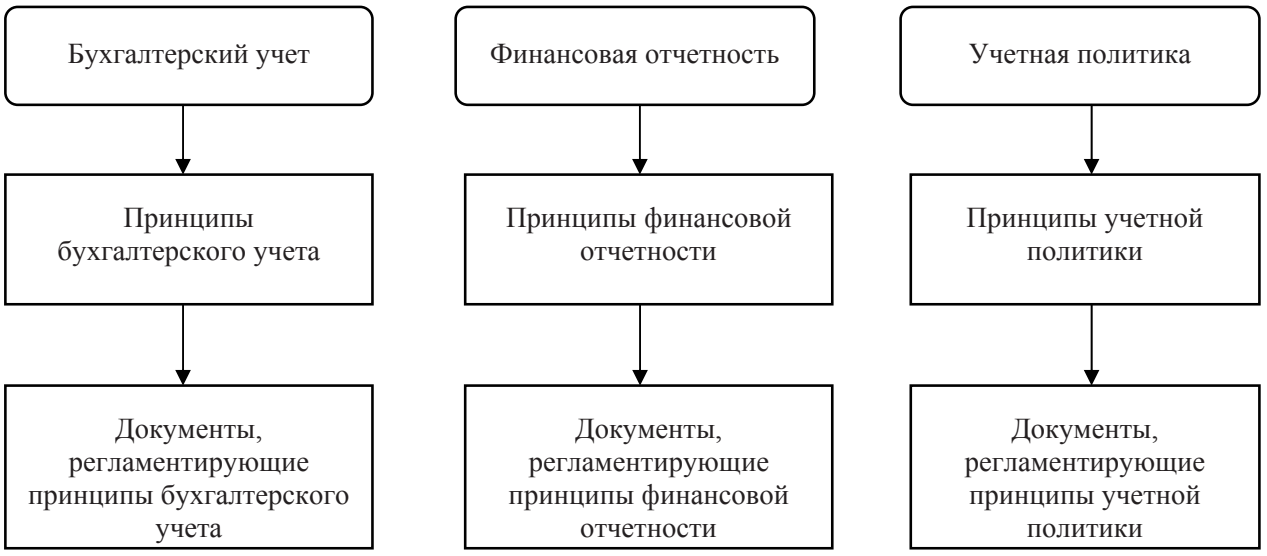
С другой стороны, бухгалтерский учет, финансовая отчетность и учетная политика являются хоть и взаимосвязанными, но все-таки различными областями бухгалтерской науки, имеющими свои специфические задачи и свои особенности. Нельзя не согласиться, что формирование финансовой отчетности является хотя и важнейшей, но все-таки не единственной задачей организации и ведения бухгалтерского учета в целом, а учетная политика – важнейшим, но не единственным инструментом ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности. Но принципы всегда адресны, зависят от того, к какой области теории, учения или науки они относятся, и каждая область бухгалтерской науки может основываться на своих принципах, в чем-то совпадающих, но в части каких-то отдельных принципов и не пересекающихся.

Приведенные рассуждения указывают на то, что вопрос о соотношении принципов каждой из рассматриваемых учетных сфер является дискуссионным. Полагаем, что дискуссионность данного вопроса была бы снята, если бы в нормативных документах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета, формирование финансовой отчетности и учетной политики, был дан на него однозначный ответ (см. рисунок).

В связи с этим исследуем российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ) и отчетности в части принципов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и учетной политики и сравним результаты исследования с регламентацией этого вопроса в системе МСФО.

Российским концептуальным документом, регламентирующим принципы ведения бухгалтерского учета и формирования в его рамках отчетной информации о хозяйствующих субъектах, является Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 (далее – Концепция). Этим документом впервые были введены две группы учетных принципов: *допущения* и *требования* к информации, формируемой в бухгалтерском учете.

Согласно п. 4.1 Концепции при организации бухгалтерского учета предполагаются выполняемыми четыре допущения: имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности организации, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Обратим внимание, что перечисленные допу-



а *б* *в*

Принципы бухгалтерского учета (*а*), финансовой отчетности (*б*) и учетной политики (*в*)

щения трактуются Концепцией как принципы организации именно бухгалтерского учета, а не напрямую финансовой отчетности, хотя в указанном тексте есть и некоторое уточнение: перечисленные допущения необходимы для реализации цели бухгалтерского учета, сформулированной в разд. 3 Концепции.

Обратившись к разд. 3, мы находим, что целью бухгалтерского учета является формирование информация для внешних и внутренних пользователей. При этом к информации для внешних пользователей относится, по сути, не что иное, как финансовая отчетность, а вот информация для внутренних пользователей обеспечивается не только финансовой отчетностью, но и дополнительной информацией, необходимой для планирования, анализа и контроля (п. 3.6). Таким образом, очевидно, что цель бухгалтерского учета согласно Концепции шире, чем задача формирования финансовой отчетности. И допущения, перечисленные в разд. 4 Концепции, относятся не напрямую к формированию финансовой отчетности, а ко всему бухгалтерскому учету в целом.

В разд. 6 Концепции перечисляются требования к информации, формируемой в бухгалтерском учете: она должна быть уместной, надежной и сравнимой. При этом согласно п. 6.2 уместность связывается с существенностью, а надежность раскрывается через требования объективности, приоритета содержания перед формой, нейтральности, осмотрительности и полноты. Отвечая на вопрос, к какой сфере относятся данные принципы, вновь обратимся к их трактовке в Концепции: они необходимы для того, чтобы информация, формируемая в бухгалтерском учете, была полезной заинтересованным пользователям. Поскольку при этом не уточняется, каким пользователям должна быть полезна данная информация, считаем, что под ними подразумеваются как внешние пользователи (пользователи финансовой отчетности), так и внутренние (пользователи не только финансовой отчетности, но и дополнительной информации, необходимой для планирования, анализа и контроля). Таким образом, следует признать, что требования, как и допущения, относятся Концепцией не только к финансовой отчетности, но и к бухгалтерскому учету в целом.

Принципами формирования финансовой отчетности в системе российских стандартов могут, на наш взгляд, считаться требования к отчетной информации, сформулированные в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденном приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, а именно: достоверность, полнота, нейтральность, последовательность, сопоставимость и существенность (пп. 6–11). Обратим внимание, что в отношении к формированию финансовой

отчетности ПБУ 4/99 не регламентирует такие принципы, которые входят в состав допущений в Концепции. Перечни требований к отчетной информации в ПБУ 4/99 и в Концепции также отличаются, имея сходство лишь по некоторым входящим в них принципам.

Принципы учетной политики, по нашему мнению, следует рассматривать исходя из регламентаций Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н [10]. Обратим внимание, что в их составе присутствуют, как и в Концепции, две группы принципов: допущения и требования к учетной политике. Согласно п. 5 ПБУ 1/2008 при формировании учетной политики регламентируются четыре допущения: допущение имущественной обособленности, допущение непрерывности деятельности, допущение последовательности применения учетной политики, допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

В п. 6 ПБУ 1/2008 изложены требования к учетной политике: требование полноты, требование своевременности, требование осмотрительности, требование приоритета содержания перед формой, требование непротиворечивости, требование рациональности. Отметим, что перечень допущений при формировании учетной политики в ПБУ 1/2008 полностью совпадает с перечнем допущений при организации бухгалтерского учета в Концепции. А вот полного сходства требований в ПБУ 1/2008 и в Концепции нет.

В табл. 1 приведено соотношение принципов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и учетной политики, сформулированных в рассмотренных нормативных документах.

Данные табл. 1 убедительно свидетельствуют о том, что перечни принципов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и учетной политики, сформулированные в соответствующих российских нормативных документах, неодинаковы, хотя и содержат пересекающиеся компоненты. Возникает вопрос: случайно ли такое различие? Если оно не случайно, то является подтверждением тезиса о том, что принципы, относящиеся к разным областям бухгалтерской науки, трактуются нормативными документами по-разному, поскольку они могут иметь особенности, соответствующие специфике конкретной области. Если же отмеченное различие не является принципиальным, то, на наш взгляд, оно должно быть устранено, и в нормативных документах, регламентирующих вопросы бухгалтерского учета в целом, финансовой отчетности и учетной политики, перечни принципов данных учетных сфер должны соответствовать друг другу. В противном случае могут возникнуть закономерные разночтения по вопросам данных принципов в источниках специальной литературы.

Таблица 1

Перечни принципов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и учетной политики в российских нормативных документах

Область учетных вопросов	Перечень принципов	Нормативный документ
Бухгалтерский учет в целом	Допущения: имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности организации, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности; уместность, существенность, надежность (объективность, приоритет содержания перед формой, нейтральность, осмотрительность, полнота), сравнимость	Концепция
Финансовая отчетность	Достоверность, полнота, нейтральность, последовательность, сопоставимость, существенность	ПБУ 4/99
Учетная политика	Допущение имущественной обособленности; допущение непрерывности деятельности; допущение последовательности применения учетной политики; допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности; требование полноты; требование своевременности; требование осмотрительности; требование приоритета содержания перед формой; требование непротиворечивости; требование рациональности	ПБУ 1/2008

Обратимся к системе международных стандартов. Нельзя не отметить, что именно принципы формирования финансовой отчетности претерпели в Концептуальных основах подготовки и представления финансовой отчетности (далее – Концептуальные основы) наибольшие изменения. Проанализируем последовательно (по аналогии с произведенным выше анализом российских стандартов) учетные принципы в системе МСФО. Прежде всего необходимо признать, что как в старой, так и в новой редакции Концептуальных основ вопрос о принципах бухгалтерского учета в целом не рассматривается вообще. Это неудивительно, поскольку система МСФО изначально посвящена вопросам именно формирования финансовой отчетности, а не ведения бухгалтерского учета в целом. Это подчеркивает и само переименование в 2001 г. названия международных стандартов с International Accounting Standards на International Financial Reporting Standards.

Анализ Концептуальных основ МСФО показывает определенное сходство перечней допущений и требований в старой редакции Концептуальных основ и в российской Концепции. Так, в Концептуальных основах регламентировались допущения применения метода начисления (аналог допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности в российской Концепции) и допущение непрерывности деятельности организации (одноименный аналог в российской Концепции).

Значительное сходство имела и другая группа принципов – качественных характеристик финансовой отчетности в Концептуальных основах МСФО и требований к отчетной информации в российской Концепции. Так, к качественным характеристикам отчетности в МСФО относились: понятность, уместность, надежность и сопоставимость. При этом уместность увязывалась с принципом существенности, а надежность раскрывалась через характеристики: правдивого представления, преобладания сущности над формой, нейтральности, осмотрительности и полноты.

Сопоставление перечня качественных характеристик в старой редакции Концептуальных основ МСФО и требований к отчетной информации в Концепции указывает на явную адаптацию учетных принципов в системе РСБУ к требованиям МСФО, которая проводилась с конца 1990-х гг. Вместе с тем при всем сходстве нельзя не указать на существенное различие: принципы в российской Концепции применяются для целей всего бухгалтерского учета, а в Концептуальных основах МСФО – только для целей финансовой отчетности.

Новые принципы формирования финансовой отчетности, регламентируемые новой редакцией Концептуальных основ МСФО, значительно отличаются от сформулированных в старой редакции. Прежде всего в новой редакции не выделяются прямо две группы принципов: основополагающие допущения уже не фигурируют как базовые принципы формирования финансовой отчетности. Состав качественных характеристик также претерпел изменения. Теперь в них входят: уместность, достоверное представление, сопоставимость, проверяемость, своевременность, понятность и существенность. Очевидно, что новому перечню принципов в Концептуальных основах МСФО уже не соответствует ни по структуре, ни по содержанию состав принципов ни одного из российских документов, регламентирующих принципы формирования информации в системе бухгалтерского учета. В связи с этим возникает вопрос: последует ли в ходе дальнейшего реформирования российских бухгалтерских стандартов изменение подходов к формулировке принципов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и учетной политики и в отечественных нормативных документах?

Но, возвращаясь к цели настоящей статьи, проанализируем более детально принципы формирования учетной политики в соответствии с их формулировками в ПБУ 1/2008 и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки» [8]. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 содержит регламентации по учетной политике организаций. В данном стандарте не применяются ни понятие «принципы формирования учетной политики», ни понятия «допущения» и «требования». Таким образом, структуры МСФО (IAS) 8 и ПБУ 1/2008 в отношении применяемых понятий не совпадают. Вместе с тем в МСФО (IAS) 8 дается перечень, который, по нашему мнению, может быть