

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. ЭВОЛЮЦИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ РЕГУЛИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Наговицына О.В., бухгалтер

*Московское представительство
АО «Эли Лилли Восток С.А.» (Швейцария)*

Понятие учетной политики организации появилось в Российской Федерации около 20 лет назад. Совершенствование его законодательного и нормативного регулирования продолжается в настоящее время. Цель – сближение с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Различия в отечественных и зарубежных принципах учета и отчетности, различия в направленности регулирования, нерациональные попытки сближения локальных регулирующих документов различных уровней, препятствуют процессу сближения с МСФО. Предложенные автором меры позволят более эффективно реформировать российское регулирование учетной политики организации.

Начало нормативно-правового регулирования учетной политики было положено в 1992 г. приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) «Об утверждении Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ» от 20 марта 1992 г. №10. Учетную политику следовало применять последовательно из года в год. Одним из ее элементов стал метод определения выручки от реализации продукции, работ, услуг. После вступления в силу Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 1/94 «Учетная политика предприятия», утвержденного приказом Минфина РФ от 28 июля 1994 г. №100, под учетной политикой предприятия стала пониматься «...выбранная им совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной (уставной и иной) деятельности» [4]. Она состояла из одного документа, в котором отражалась методика и организация учета на предприятии.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ, по мнению ученых, «...определил цели законодательства о бухгалтерском учете и систему его нормативного правового регулирования на основе отечественного опыта того времени и международной практики» [11, с. 12]. Организации имели право, исходя из рода и отрасли деятельности, а также структуры организации, на самостоятельное формирование учетной политики. В результате субъекты хозяйствования были допущены к нормотворческому процессу – они теперь могли выступать в роли «локального регулятора» собственной деятельности, основываясь на законодательстве Российской Федерации и нормативных правовых актах в области бухгалтерского учета. Следовательно, с 1994 г. инструментом регулирования бухгалтерского учета хозяйственной деятельности на локальном уровне стала учетная политика организации.

Со временем бухгалтерский учет подвергся изменениям и дополнениям, в связи с чем возникла необходимость в изменении первого российского бухгалтерского стандарта, регулирующего формирование учетной политики. В дополнение Правительством РФ была поставлена задача адаптации отечественной нормативной базы и условий хозяйствования к требованиям международных стандартов. Она была закреплена по-

становлением Правительства РФ «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» от 6 марта 1998 г. №283. Основными направлениями программы стали:

- совершенствование нормативного правового регулирования;
- разработка и утверждение положений (стандартов) бухгалтерского учета;
- разработка и утверждение инструкций, методических указаний, комментариев;
- формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета;
- международное сотрудничество.

На ее основании возникла необходимость в преобразовании существующих стандартов учета, разработке и утверждении новых.

Потребовались оперативная обратная реакция участников законотворческого процесса и специалистов в области бухгалтерского учета, перестройка сознания работников бухгалтерии, повышение уровня их квалификации и профессиональных навыков, кардинальные методические и организационно-технические мероприятия. Первой встала на путь к сближению с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и в итоге перешла на них банковская система РФ.

Перестройка российского бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО продолжается уже более десяти лет, а достигнутые результаты позволяют сделать следующие выводы:

- национальные стандарты продолжают не в полной мере соответствовать требованиям МСФО;
- наша страна отличается спецификой налогового учета, существующего наряду с бухгалтерским учетом. Он обязателен с точки зрения российского законодательства, а в практической деятельности при выборе способов и методов учета считается приоритетным;
- из-за постоянных изменений законодательства большое число специалистов вынуждены постоянно совершенствовать свои навыки и знания в области бухгалтерского и налогового учета. С аналогичной проблемой неустойчивости законодательства сталкиваются издательства и учебно-методические центры, занимающиеся выпуском профессиональной литературы и обучением, переподготовкой кадров;
- руководителям организаций приходится наращивать количество сотрудников: бухгалтеров, налоговых консультантов, российских и иностранных аудиторов. «Раздутый» финансовый отдел требует дополнительных средств, найти многопрофильного специалиста сложно и затратно. По мнению В.Г. Гетьмана, «...реформирование учета на основе МСФО порождает необходимость на предприятиях наряду с бухгалтерским учетом параллельно вести налоговый учет, что существенно увеличивает их затраты на эти цели и вызывает множество нареканий, нередко справедливых» [8, с. 628].

Таким образом, процесс перехода на международную практику затянулся, а Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности не реализована. Следовательно, правомерно мнение о необходимости доработки стратегии реформирования российского бухгалтерского учета. Обновленная программа должна учитывать российские социально-экономические, культурные особенности, такие как юридическая и имущественная направленность российской системы учета, которая в большей мере нацелена на корректный расчет и своевременную уплату налогов, имущественный контроль над экономическими субъектами.

На наш взгляд, следует разделить правовое регулирование налогового и бухгалтерского учета. Не следует принудительно сближать нормативные правовые акты и законодательство, делать ссылки на документы разного уровня регулирования, так как смещение целей приводит к возникновению противоречий. Например, под воздействием законодательства и стремления приблизить отечественные положения по бухгалтерскому учету к МСФО, в РФ разрабатываются новые Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), приближенные к правилам МСФО, которые не могут одновременно служить целям финансовой отчетности, имущественного контроля и налогообложения. В итоге крупные организации вынуждены вести три вида учета:

- налоговый (для административных целей) в соответствии с законодательством;
- бухгалтерский (для административных целей) в соответствии с установленными правилами ПБУ и других нормативных актов;
- финансовый учет, который ведется по МСФО и важен для адекватного восприятия финансовой информации иностранными пользователями, потенциальными инвесторами.

Считаем, что нет препятствий в объединении налогового и бухгалтерского учета с единой целенаправленностью: имущественной и налоговой (административной). В результате такого сближения будут существенно снижены издержки на ведение двойного учета, который в настоящее время осуществляется всеми российскими организациями, обязанными вести оба вида учета. Финансовый учет должен носить рекомендательный характер и реализовываться на основании МСФО или преобразованных ПБУ (максимально приближенных к МСФО) в информационных целях для формирования финансовой отчетности, предназначенной для внешних пользователей.

По мнению А.С. Бакаева, «...МСФО представляют собой цивилизованный шаг в решении двух насущных проблем:

- обеспечения сопоставимости данных бухгалтерской отчетности в различных странах;
- конвергенции бухгалтерского учета и отчетности для обеспечения прозрачности отчетных показателей хозяйственной деятельности и отражения реальной экономической ситуации» [7, с. 17].

Чтобы сделать этот цивилизованный шаг в сторону решения указанных выше проблем, российским специалистам необходим современный перевод текста МСФО на русский язык. В настоящее время существует интерпретация МСФО 2011 года издательства «Аскери», распространяемая на коммерческой основе, а также официальная электронная версия МСФО на русском языке с учетом изменений по состоянию на 2009 г. [13].

В соответствии с постановлением Правительства РФ «Об утверждении положения о признании международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» от 25 февраля 2011 г. №107 МСФО должны признаваться и разъясняться для применения на территории РФ. Официальные версии стандартов должны публиковаться на русском языке на официальном сайте Минфина РФ. Но в настоящее время на сайте подобные материалы не представлены, а постановление Правительства РФ (№ 107) действует только в качестве руководства к действию. Языковой барьер и отсутствие всеобщего доступа к последним изменениям МСФО на русском языке существенно препятствует сближению российских стандартов с МСФО.

Возвращаясь к эволюции регулирования учетной политики организации, отметим, что в рамках Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (1998 г.) была издана вторая редакция ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н), а стандарт, по мнению Ю.А. Бабаева, «...сохранил все ценное и разумное из прежнего Положения» [6, с. 202].

В ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» под учетной политикой организации понималась «...принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности» [2]. В обновленном определении учетной политики по сравнению с ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия» слово «выбранная» заменено на «принятая», а также исключено пояснение «(уставной и иной)», относящееся к хозяйственной деятельности организации. Соответственно формулировка мало изменилась по сравнению с предыдущей редакцией ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия» (приказ Минфина РФ от 28 июля 1994 г. №100), она не стала больше похожа на формулировку в МСФО.

Определение учетной политики в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №106н) не претерпело изменений. Следовательно, на данный момент продолжает сохраняться разница между понятием *accounting policies* и «учетная политика» в иностранном понимании и российской трактовке. Одновременно действующий Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ (в ред. от 28 сентября 2010 г. №243-ФЗ) не содержит определение термина «учетная политика» организации [1]. В проекте Федерального закона «О бухгалтерском учете» в редакции первого чтения Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 14 января 2011 г. №385329-5, который заменит Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ, под учетной политикой организации понимается «...совокупность способов ведения бухгалтерского учета, принятая экономическим субъектом...» [5]. Определение более лаконичное, чем в действующей редакции ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [3].

Проект еще не принят в качестве федерального закона. В связи с этим ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» является необходимым дополнением, разъясняющим понятие учетной политики и конкретизирующим процесс ее составления, утверждения и применения. Основываясь на данном утверждении, можно сделать вывод, что процесс формирования и применения учетной политики регулируется документами, взаимосвязанными друг с другом, но имеющими разный правовой статус. По значимости они делятся на четыре уровня: законодательный, нормативный, методический и организационный (табл. 1).

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ, относящийся к первому уровню нормативного регулирования – законодательному, имеет общий и обязательный к исполнению характер. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» предназначено для конкретизации Федерального закона «О бухгалтерском учете». Это означает, что нормы ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» не должны противоречить действующему законодательству и нормативным правовым документам.

Формирование учетной политики регулируется также иными нормативными документами различных уровней:

- Гражданским кодексом РФ;
- Налоговым кодексом РФ;
- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ;
- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкцией по его применению;
- положениями по бухгалтерскому учету, утвержденными приказами и письмами Минфина РФ.

Таблица 1

УРОВНИ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РФ

№	Название уровня регулирования	Законодательные акты и нормативные документы по бухгалтерскому учету
1	Законодательный	Законодательные акты, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ
2	Нормативный	Положения по бухгалтерскому учету
3	Методический	Методические указания, планы счетов и инструкции по их применению, письма Минфина РФ и иных ведомств, комментарии
4	Организационный	Локальные рабочие документы, разработанные организацией

Можно выделить этапы развития законодательного и нормативного правового регулирования учетной политики организации (табл. 2). Методический уровень сложно обобщить и представить в таблице, поскольку он включает множество документов, поэтому он в табл. 2 не приведен. Локальный уровень не может быть разделен на этапы развития, так как включает документы, разрабатываемые и утверждаемые в каждой организации.

На основании табл. 2 правомерно заключение: регулирование учетной политики, как и всех остальных участков учета, продолжает реформироваться. При разработке проекта федерального закона «О бухгалтерском учете» в редакции первого чтения Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 14 января 2011 г. №385329-5 авторы стремились к сближению законодательного и нормативного уровня регулирова-

ния учетной политики организации. В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» преследовалась цель сближения его содержания с международными стандартами финансовой отчетности и уменьшения противоречий действующего законодательства.

Одним из самых значительных изменений, внесенных в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», оказалась возможность ретроспективного отражения последствий изменений учетной политики организации. Такой способ отражения результатов изменений может применяться, если они вызваны причинами, отличными от указанных в п. 14 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», и оказавшими или способными оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств. Следовательно, если по определенным причинам изменилась стоимость активов (обязательств) организации, по которой они принимались к учету, то в рамках ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» разрешены изменения в учетную политику и применение нового порядка учета с первого момента возникновения в организации фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Последствия изменения учетной политики должны оформляться бухгалтерской справкой и бухгалтерскими проводками. Не подлежат изменению данные отчетности предыдущего отчетного периода, поскольку на тот момент действовал старый вариант учетной политики. «Но эти данные не должны отражаться и оборотами 1 января нового отчетного года, потому что уже к началу нового отчетного года мы должны подойти с данными, которые характеризовали бы порядок учета по новым, измененным правилам» [12, с. 21]. В связи с этим остатки на начало нового отчетного периода должны быть показаны с учетом вступивших в силу изменений учетной политики организации. Изменения остатков по соответствующим счетам осуществляются за счет нераспределенной прибыли или непокрытого убытка.

Таблица 2

РАЗВИТИЕ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Этап	Законодательный уровень	Нормативный уровень
Зарождение (первое уведомление) (1992-1994 гг.)	-	П. 6 приказа Минфина РФ «Об утверждении Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ» от 20 марта 1992 г. №10 зафиксировано следование организацией учетной политике в процессе хозяйственной деятельности
Определение сущности и назначения (1995-1997 гг.)	Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ. Организации имели право, исходя из рода и отрасли деятельности, а также структуры организации, на самостоятельное формирование учетной политики. В результате они были допущены к нормотворческому процессу – могли выступать в роли «локального регулятора» собственной хозяйственной деятельности, основываясь на законодательстве РФ и нормативных правовых актах в области бухгалтерского учета	1. ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия» (утв. приказом Минфина РФ от 28 июля 1994 г. №100). Под учетной политикой подразумевалась совокупность способов ведения учета, выбранная им и включающая в себя первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущую группировку и итоговое обобщение фактов хозяйственной (уставной и иной) деятельности. 2. ПБУ, определяющие способы учета и иные нормы, обязательные для включения в учетную политику организации
Реформирование (1998 г. – по настоящее время)	1. Постановление Правительства РФ «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» от 6 марта 1998 г. №283. 2. Проект Федерального закона «О бухгалтерском учете» в редакции первого чтения Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 14 января 2011 г. №385329-5, который заменит Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ в связи с тем, что нормы, принятые в 1996 г., не отвечают условиям современной правовой и экономической действительности	1. ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. №60н). Под учетной политикой организации понималась принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. 2. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (приказ Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №106н). Под учетной политикой организации понималась принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. 3. ПБУ, определяющие способы учета и иные детали, обязательные для включения в учетную политику организации

На основании МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» в том случае, если корректировка учетной политики не вызвана новыми требованиями стандартов, изменения в учетной политике отражаются в отчетности предыдущего отчетного периода, таким образом, словно новая учетная политика применялась с самого начала существования организации. Тогда корректируется начальное сальдо нераспределенной прибыли и дополнительно пересчитываются сравнимые показатели отчетности. Если такой подход оказывается неоправданным (затраты на корректировку слишком высоки), в приложение к финансовой отчетности текущего периода вносятся разъяснения, на основании которых изменяется отчетность текущего периода [13]. В сравнение, в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» отмечено: если оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, способ ведения учета, претерпевший изменение, должен применяться перспективно в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа [3].

Таким образом, наличие ретроспективного и перспективного подходов к отражению последствий изменений учетной политики в бухгалтерской отчетности сближают ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки». Способы и причины изменений учетной политики организации в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» представлены на рис. 1.

Из рис. 1 видно, что по-прежнему осталось три случая, когда можно изменять учетную политику:

- при изменении российского законодательства, нормативных правовых актов Минфина РФ;
- при разработке организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- в случае существенного изменения условий деятельности организации.

Первые два пункта сохранились из предыдущей редакции положения, последний пункт по новой редакции ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» под существенными изменениями условий деятельности подразумевает слияние, разделение и присоединение как основных видов реорганизации предприятия. Не признается изменением условий хозяйствования смена собственников.

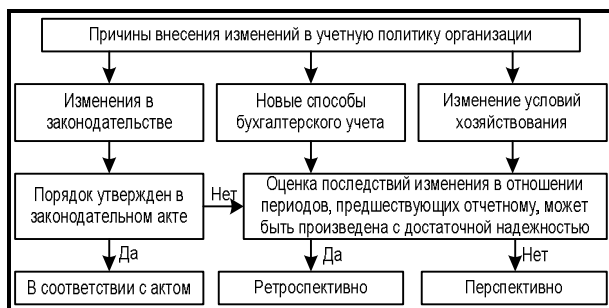


Рис. 1. Способы и причины изменений учетной политики организации

Следуя ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», учетную политику может формировать главный бухгалтер, а также любое должностное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Допол-

нение увеличило круг лиц, имеющих право разработки учетной политики, и привело ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в соответствие с п. 2 ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (№129-ФЗ).

Отличительной особенностью ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» можно считать разрешение на его использование иностранными филиалами и представительствами, находящимися на территории РФ, если это не противоречит правилам стран, где находятся их головные офисы. Новый подход дает возможность проанализировать и сопоставить иностранные требования к методике и организации бухгалтерского учета в иностранном представительстве или филиале, более тщательно изучить особенности этих требований, найти общие и противоречащие нормы и прийти к определенному компромиссу путем разработки собственных локальных процедур по организации бухгалтерского учета, в основе которых лежат правила российского и иностранного законодательства, не противоречащие друг другу. Данная особенность расширяет сферу нормативно-правового регулирования новой версии ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», способствуя компромиссу между стандартами бухгалтерского учета разных стран.

Российские организации могут использовать МСФО в соответствии с п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (в ред. от 8 ноября 2010 г. №144н), если определенные способы ведения учета не урегулированы в законодательстве и не применимы в отдельных ситуациях. Разрабатывая собственные способы бухгалтерского учета, субъекты бизнеса могут использовать как российские ПБУ, так и МСФО. «Это касается определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов» [10, с. 18]. Таким образом, МСФО являются вспомогательным инструментом, когда ПБУ не регулируют определенный вопрос или если организация, например, не может самостоятельно разработать собственный способ учета.

Принципиально новыми пунктами ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» стали п. 21, п. 22, п. 23 и п. 25. Рассмотрим содержание каждого пункта во взаимосвязи, так как они регулируют содержание пояснительной записки, причины ее составления и методику отражения в ней изменений учетной политики.

В соответствии с п. 25 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» субъект бизнеса должен объявить в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности изменения учетной политики на следующий за отчетным год. В ней необходимо отражать не только причины изменений, но и их содержание (п. 21 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»), а также:

- порядок учета последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, – также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;
- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, – до той степени, до которой это практически возможно.

Если организация корректирует учетную политику из-за изменений законодательства или применяет нормативный правовой акт впервые, то факт отражения по-

следствий изменений должен быть включен в пояснительную записку к бухгалтерской отчетности. Последствия данных изменений должны соответствовать порядку, предусмотренному этим актом. Из данного утверждения следует, что в пояснительной записке отражается возможный результат, который на данный момент можно спрогнозировать или рассчитать на основе изменений, вносимых в учетную политику организации, и нововведений законодательства. Следовательно, в пояснительной записке отражаются не только причина и содержание изменения, но и их последствия. Таким образом, пояснительная записка к бухгалтерской отчетности организации одновременно выполняет информативную и аналитическую функцию.

По нормам п. 23 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» пояснительная записка должна отражать факт неприменения нормативного правового акта, утвержденного органом власти, но не вступившего в силу, а также оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности за период, в котором начнется применение. Соответственно, пояснительная записка должна выполнять функцию прогнозирования с элементами планирования.

Факт невозможности раскрытия информации об изменении учетной политики по представляющему отчетному периоду представляется в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности, если ее невозможно раскрыть, с указанием отчетного периода, в котором начнется изменение учетной политики.

Таким образом, новая редакция ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» претерпела существенные изменения. Они касаются преимущественно практической стороны. Такой теоретический аспект, как основные принципы, содержащиеся в п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (в ред. от 8 ноября 2010 г. №144н), остался неизменным. Рассмотрим их в отношении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Построение учетного процесса в нашей стране и за рубежом основывается на определенных принципах. Совокупность принципов содержится как в ПБУ, так и в МСФО. Они различны по количеству и содержанию, несмотря на то, что сближение российского нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета с МСФО началось с момента принятия постановления Верховного Совета РФ «О Государственной программе перехода РФ на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики» от 23 октября 1992 г. №3708-1. Не в полной мере способствовала сближению принципов Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283.

По нашему мнению, основной причиной их несоответствия является разнонаправленность конечных целей учетной информации, содержащейся в отчетах, о чем уже упоминалось ранее. В случае с ПБУ данную информацию используют фискальные, статистические и другие государственные органы управления, а в рамках МСФО информация из финансовых отчетов предназначена для инвесторов и иных финансовых учреждений. Именно этим обусловлено историческое разнонаправленное развитие иностранной и отечественной системы учета и, как следствие, различный подход к формированию учетной политики в РФ и за рубежом.

Острая необходимость разделения учета на виды и разграничение его регулирования в различных целях (налоговых и финансовых) также обусловлено сохраняющимися различиями между Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Даже при условии, что оба документа постоянно совершенствуются в целях сближения с МСФО, целевая разнонаправленность не позволяет полностью избежать противоречий.

Покажем основные различия двух документов в действующих редакциях в табл. 3.

Таблица 3

СРАВНЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНОГО ЗАКОНА «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ» №129-ФЗ И ПБУ 1/2008 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ»

Критерий сравнения	Федеральный закон №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»
1. Определение понятия	Нет	Есть
2. Изменение учетной политики организации	П. 4 ст. 6 разрешает вводить изменения в учетную политику только с начала финансового года, следующего за отчетным	Не запрещает вносить изменения с начала отчетного года, если «...иное не обусловливается причиной такого изменения» (п. 12)
3. Утверждение документов с помощью учетной политики организации	В учетной политике должны утверждаться только формы первичных учетных документов, для которых не разработаны типовые формы и формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности (п. 3 ст. 6)	Призывает к утверждению всех форм первичных учетных документов, включая типовые формы, а также регистры бухгалтерского учета, используемые организацией (п. 4)
4. Круг лиц, имеющих право разработки учетной политики организации	В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» возникло противоречие между ст. 6 и ст. 7. В п. 2 ст. 7 Закона отмечено: за формирование учетной политики может отвечать только главный бухгалтер	С введением ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» расширен круг лиц, имеющих право разработки учетной политики организации (п. 4)

Основные противоречия правил разных уровней нормативно-правового регулирования учетной политики организации позволяют сделать вывод о необходимости исключения из Федерального закона «О бухгалтерском учете» раздела, посвященного учетной политике организации, разработки отдельных правил формирования учетной политики для целей налогообложения с последующим включением в Налоговый кодекс РФ. В связи с этим нет необходимости в определении учетной политики организации в Федеральном законе «О бухгалтерском учете».

В отношении внесения изменений в учетную политику необходимо оставить обновленную формулировку, содержащуюся в последней редакции ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Но при этом может нарушиться сопоставимость учетных данных. Поэтому для внешних пользователей отчетности актуальны дополнительные разъяснения по изменениям учетной политики и ее влиянию на финансовые показатели организации в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Следует трансформировать п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», обязывающий утверждать первичные учетные документы типовых форм, утвержденных Федеральной службой государственной статистики

(Росстат). Не являясь индивидуальной разработкой организации, они могут применяться всеми организациями. Поэтому после словосочетания «...формы первичных учетных документов...» п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» необходимо оставить фразу «...применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов», содержащуюся в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», утвержденном приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. №60н (в ред. от 30 декабря 1999 г. №107н).

В отношении круга лиц, имеющих право разработки учетной политики, следует согласиться с В.Р. Захарьиным: «...на уровне ПБУ более правильным представляется не общая формула, а точное определение, кто в какой ситуации должен (или может) разрабатывать учетную политику» [9].

В отечественном нормативно-правовом регулировании первоначально принципы формирования учетной политики были сформулированы в п. 2.2 п. 2 ПБУ 1/94 «Учетная политика предприятия» в качестве допущений в учетной системе предприятия в следующем составе:

- допущение имущественной обособленности предприятия;
- допущение непрерывности деятельности предприятия;
- допущение последовательности применения учетной политики;
- допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» допущения остались неизменными, составляя одну из подгрупп принципов. Они отождествляются с базовыми и неизменяемыми принципами (условиями), которые организация должна создавать и соблюдать при постановке бухгалтерского учета. Представим в табл. 4 допущения в российском бухгалтерском учете.

Допущениям ПБУ соответствуют только два принципа МСФО. Проведем сравнительный анализ и разработаем рекомендации по применению принципов.

Допущению имущественной обособленности не существует аналога в МСФО. Реализация данного принципа по умолчанию не требует регулирования за рубежом.

Допущению непрерывности деятельности в МСФО соответствует принцип продолжающегося функционирования организации. Содержание принципа в общих чертах схоже с трактовкой ПБУ. Различие заключается в том, что если руководство собирается ликвидировать предприятие, прекратить его деятельность либо вынуждено действовать так в случае отсутствия альтернативных подходов, оно должно отразить этот факт в финансовой отчетности и указать причину. Располагая этой информацией, пользователи смогут принять более взвешенное решение. В российской практике контрагенты, как правило, заранее не информируются о существенном сокращении объемов деятельности или банкротстве. Аудиторское заключение также не может дать полной гарантии. Соответственно, данный подход следует заимствовать отечественной системой учета из МСФО.

Допущение последовательности применения учетной политики существует только в рамках ПБУ. В МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» содержится правило: предприятие должно выбрать и применять учетную политику последовательно для аналогичных операций, прочих событий и условий, а также для отдельных категорий, на которые делаются статьи в соответствии с требованиями иных МСФО (регулирующих определенные участки учета),

можно последовательно применять отдельные учетные политики. В РФ учетная политика в целях бухгалтерского учета – это единый документ. С практической точки зрения это более удобно и наглядно для внутренних и внешних пользователей. Рационально применять учетную политику последовательно из года в год, а в случае каких-либо изменений следует давать разъяснения в отчетности или в пояснительной записке.

Таблица 4

ДОПУЩЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ИХ СОДЕРЖАНИЕ

Допущение	Содержание допущения
Имущественной обособленности	Имущество и обязательства предприятия существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этого предприятия и других организаций
Непрерывности деятельности организации	Предприятие намеревается продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее нет намерения и необходимости ликвидации или существенного сокращения деятельности, и обязательства будут погашаться в установленном порядке
Последовательности применения учетной политики	Учетная политика, выбранная предприятием, применяется последовательно, от одного отчетного года к другому
Временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду (отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с ними

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности можно соотносить с принципом начисления, считающимся базовым в МСФО. Суть принципа в том, что доходы и расходы организации находят отражение в учете по мере их возникновения, а не по мере фактического получения или выплаты денежных средств или их эквивалентов. Если финансовая отчетность составлена по принципу начисления, она информирует пользователей как о прошлых операциях по выплате и получению денежных средств, так и об обязательствах заплатить деньги в будущем и о ресурсах, которые будут получены в будущем. В связи с этим подобная отчетность крайне важна для пользователей, так как на основе ее показателей можно судить о финансовой устойчивости предприятия.

Исходя из произведенного сопоставления, уместен вывод, что в целях сближения ПБУ с МСФО необходимо:

- оставить в ПБУ допущение непрерывности деятельности, допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, допущение последовательности применения учетной политики организации;
- указать в п. 5 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» формулировки допущений, соответствующих названиям принципов МСФО;
- содержание российских допущений трансформировать в соответствии с рекомендациями, приведенными выше при сопоставлении допущений.

Представим предложения по реформированию допущений и принципов учета в целях сближения ПБУ с МСФО и рационализации регулирования российского учета в табл. 5.

Кроме допущений, в группе принципов выделяются требования. Следуя им, предприятие соблюдает правила организации и ведения учета. В п. 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» ими названы:

- требование полноты;
- требование своевременности;
- требование осмотрительности;

- требование приоритета содержания перед формой;
- требование непротиворечивости;
- требование рациональности.

Таблица 5

ПРЕДЛОЖЕНИЯ АВТОРА ПО ВКЛЮЧЕНИЮ АНАЛОГОВ ФОРМУЛИРОВОК ДОПУЩЕНИЙ ИЗ МСФО В ПБУ

ПБУ	Включение аналогов формулировок допущений из МСФО в ПБУ
Допущение непрерывности деятельности	Принцип (допущение) продолжающегося функционирования
Допущение последовательности применения налоговой учетной политики	Принцип (допущение) последовательности применения учетной политики
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Принцип (допущение) начисления

Данные требования считаются обязательными к исполнению при разработке и принятии учетной политики и следовании ее содержанию. На практике должен существовать баланс между требованиями, так как встречаются ситуации, когда необходимо оценить степень, с которой избираемый способ влияет на полезность финансовой информации. Например, в случае выполнения требования рациональности и полноты или допущения непрерывности деятельности в ходе принятия учетной политики ликвидируемой организации, нужно решить, какое требование более предпочтительно в сложившейся ситуации.

Сопоставим требования ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» с требованиями МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в табл. 6.

Требования нейтральности, полноты, сравнимости (сопоставимости) содержатся в ПБУ 4/99 «Бухгалтер-

ская отчетность организации» и в МСФО. В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» данных требований нет. В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике РФ, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г., кроме рассмотренных требований, сформулированы требования уместности по характеру (содержанию) и существенности, требование надежности в части правдивого представления (объективного отражения). Требование понятности не предусмотрено ни в одном документе, регулирующем учет в РФ, ни в Концепции. Оно содержится только в МСФО.

В РФ принцип преимущества содержания над формой часто не может выполняться ввиду фискальной направленности бухгалтерской отчетности. Принцип раскрытия существенной информации в большинстве случаев не соблюдается по условным фактам хозяйственной деятельности или связанным сторонам, так как собственник нескольких предприятий не желает делать прозрачной информацию о том, что он фактически является их владельцем. За рубежом соблюдение этого требования обязательно. В РФ отсутствует понятие справедливой стоимости, существует остаточная стоимость и иные виды оценки. В ряде случаев остаточная стоимость, например, основных средств может не отражать действительной стоимости ввиду их морального или физического износа. Периодичность представления отчетности за рубежом регулируется более лояльно, так как МСФО не исключают изменения даты окончания отчетного периода в большую или меньшую сторону в отношении календарного года. Но причина и факт неполной сопоставимости данных финансовой отчетности должны быть раскрыты обязательно (табл. 6).

Таблица 6

СРАВНЕНИЕ ТРЕБОВАНИЙ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ МСФО 1 «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ», МСФО 8 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ» И ПБУ 1/2008 «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ»

Требования к бухгалтерскому учету	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО 8 Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	Противоречие
Полнота	Полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности	Информация является полной во всех существенных отношениях	Нет
Своевременность	Своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности	Информация должна быть уместна и надежна для пользователей при принятии экономических решений (больше нацелена на отчетность)	Компромисс между уместностью и надежностью по МСФО
Осмотрительность	Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов	Консервативность, свобода от предвзятости	Нет
Приоритет содержания над формой	Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования	Финансовая отчетность отражается экономическое содержание операций, прочих событий и условий, а не только их юридическую форму	Нет
Непротиворечивость	Тождество данных аналитического учета оборотов и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца	-	Требование отсутствует в МСФО, так как регулируется преимущественно составление финансовой отчетности
Рациональность	Рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации	Взаимозачет: баланс между выгодами и затратами, баланс между качественными характеристиками. Предприятие не должно зачитывать активы и обязательства, а также доходы и расходы, если только это не требуется или не разрешено в соответствии с каким-либо МСФО	В ПБУ 1/2008 нет подробного описания данного требования

Западный подход, на наш взгляд, удобен для собственника предприятия, но для сравнительного анализа мало приемлем. Поэтому он должен использоваться при формировании отчетности для внутренних пользователей.

Несоответствие принципов российского учета принципам МСФО ведет к следующим последствиям:

- ограничению по сравнению с зарубежной практикой количества участков учета, где разрешен многовариантный подход;
- повышению сопоставимости данных учета в связи с отсутствием разрешения на изменения учетной политики российских организаций в любой день как в зарубежной практике;
- ориентацию учетной политики на бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность, а не на финансовую отчетность.

Таким образом, в отношении принципов учета в РФ:

- необходимо включение аналогов формулировок принципов учета из МСФО в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации»;
- следует расширить описание принципов в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» для их практического применения в организациях с учетом локальных особенностей.

Предложенные автором меры по совершенствованию нормативно-правового регулирования учетной политики позволят улучшить качественное состояние процесса российского административного (бухгалтерского и налогового) и финансового учета, будут способствовать эффективному сближению ПБУ и МСФО, обеспечив сопоставимость учетных данных.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб.1996 г. №129-ФЗ (в ред. от 28 сент. 2010 г. №243-ФЗ). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 09 дек.1998 г. №60н (с изм. от 30 дек.1999 г. №107н). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 06 окт. 2008 г. №106н (с изм. от 08 нояб. 2010 г. №144н). Доступ из справочной-правовой системы «Гарант».
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/94 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 28 июля 1994 г. №100 (с изм. от 26 дек. 1994 г. №170). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
5. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : Проект федер. закона от 14 янв. 2011 г. №385329-5 (ред., принятая ГД ФС РФ в первом чтении). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
6. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Ю.А. Бабаев. – 4-е изд. перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Проспект, 2008. – 240 с.
7. Бакаев А.С. Реформирование системы бухгалтерского учета в России (вопросы теории и практики) [Текст] : автореф. дис. д-ра экон. наук / А.С. Бакаев. – М., 2006. – 48 с.
8. Гетьман В.Г. Финансовый учет [Текст] / В.Г. Гетьман. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640. с.
9. Захарьин В.Р. Проект ПБУ 1/2008: что нового [Электронный ресурс] / В.Р. Захарьин // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2008. – № 9. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
10. Курбангалеева О.А. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008) [Текст] / О.А. Курбангалеева // Советник бухгалтера. – 2009. – №1. – С. 16-20.
11. Львова И.Н. Учетная политика организации [Текст] / И.Н. Львова. – М.: Магистр, 2008. – 271 с.

12. Хабарова Л.П. Изменение оценочных значений. Новое ПБУ 21/2008 [Текст] / Л.П. Хабарова // Бухгалтерский бюллетень. – 2008. – №11. – С.17-29.

13. ifrs.org [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.ifrs.org/>

Ключевые слова

Учетная политика; бухгалтерский учет; отчетность; финансовый учет; ПБУ; МСФО; регулирование; принципы; противоречия; реформирование.

Наговицына Ольга Вадимовна

РЕЦЕНЗИЯ

Тенденция трансформации нормативно-правового регулирования учетной политики, воздействуя на систему бухгалтерского учета и отчетности, способствует большему приспособлению ее к современной рыночной среде и теоретическим и методологическим изменениям мировой учетной практики. В связи с этим очевидна актуальность исследования проблем эволюции ее регулирования на национальном и международном уровнях, обоснование направлений развития в целях большего удовлетворения информационных потребностей пользователей и снижения инвестиционных рисков.

Анализ изменений в правилах формирования учетной политики и их использования в практической деятельности, выполненный О.В. Наговицыной в настоящей статье, выявил противоречия нормативных документов с нормами законодательных актов, прямо и косвенно регулирующих учетную политику. Исследование требований и допущений учетной политики, определяющих методики бухгалтерского учета в рамках Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), показал различия в их формулировках и составе.

Научная новизна материала статьи заключается в том, что автор обосновал рекомендации по расширению требований и допущений к учетной политике в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» с учетом локальных особенностей на основе сравнительного анализа правил ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

О.В. Наговицына выработала пути сближения бухгалтерского и налогового учета с единой административной направленностью, а также обосновала необходимость финансового учета для формирования финансовой отчетности в рамках МСФО для внешних пользователей. Таким образом, в теории учета найден компромисс между учетной политикой для целей бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и учетной политикой в процессе финансового учета и составления финансовой отчетности.

Значимость научного результата, полученного автором, позволяет рецензенту утверждать, что, исследуя механизм нормативно-правового регулирования учетной политики в развитии, автор разработал конкретные предложения по его совершенствованию путем корректировок и дополнений в действующее законодательство и нормативные акты, что дало возможность предложить корректировки в процесс реформирования и перестройки российской системы бухгалтерского учета.

Доказательная база результатов, полученных О.В. Наговицыной, базируется на методе исторического анализа нормативной базы и законодательства в области бухгалтерского учета, методе сравнения, на актуальных материалах специалистов и экспертов, опубликованных в ведущих периодических изданиях и монографической литературе, Интернете.

Рецензент полагает, что научная новизна, подтвержденная содержанием статьи, значимость научных результатов для совершенствования действующего законодательства и нормативных актов, действующих в отечественной учетной системе, достаточная доказательная база для выводов и предложений позволяют рекомендовать статью О.В. Наговицыной для опубликования в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Поленова С.Н., к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет» Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего профессионального образования «Финансовый университет при Правительстве РФ»

2.1. COMPANY'S ACCOUNTING POLICIES LEGISLATIVE EVOLUTION AND DEVELOPMENT

O.V. Nagovitsyna, Accountant

*Moscow Representative Office
of Eli Lilly Vostok S.A. (Switzerland)*

Organization's accounting policies notion appeared in Russia 20 years ago. Its legislative and normative regulation reforming is in process by the moment. The aim is convergence with IFRS. Differences between national and international accounting and reporting principles, variations in regulatory objectives, non-rational attempts of local diverse-level regulatory documents convergence oppose the process of convergence with IFRS. Author's proposals will let Russian organization's accounting policies regulation be developed in a more efficient way.

Literature

1. About accounting [Electronic resource] : federal law dated as on 21st of November 1996th №129-FL (edited on the 28th of September 2010th №243-FL). Access from informative-legislative system «Consultant-Plus».
2. About stating of Accounting standard «Accounting policies of organization» RAS 1/98 [Electronic resource] : Russian Federation Ministry of Finance order dated as on 9th of December 1998th №60n (edited on the 30th of December 1999th №107n). Access from informative-legislative system «Consultant-Plus».
3. About stating of Accounting standard «Accounting policies of organization» RAS 1/2008 [Electronic resource] : Russian Federation Ministry of Finance order dated as on 6th of October 2008th №106n (edited on the 8th of November 2010th №144n). Access from informative-legislative system «Garant».
4. About stating of Accounting standard «Accounting policies of enterprise» RAS 1/94 [Electronic resource] : Russian Federation Ministry of Finance order dated as on 28th of July 1994th №100. (edited on the 26th of December 1994th №170). Access from informative-legislative system «Consultant-Plus».
5. About accounting [Electronic resource] : Project of Federal Law dated as on 14th of January 2011th №385329-5 (edited by GD FS RF in the first reading). Access from informative-legislative system «Consultant-Plus».
6. Y.A. Babaev. Accounting theory [Text] / Y.A. Babaev. – 4th edition, updated and extended. – M.: TK Velbi, Prospekt, 2008. – 240 p.
7. A.S. Bakaev. Russian accounting system reforming (questions of theory and practice) [Text] : Dissertation abstract on competition for Doctor of Science, Economics. – M.: 2006. – 48 p.
8. V.G. Getman. Financial Accounting [Text] / V.G. Getman. – M.: Finance and statistics, 2002. – 640 p.
9. Zakharyin V.R. RAS 1/2008 Project: what is new [Electronic resource] / V.R. Zakharyin // Financial and accounting consultations. – 2008. – №9. Access from informative-legislative system «Garant».
10. O.A. Kurbangaliev. Accounting policies of organization (RAS 1/2008) [Text] / O.A. Kurbangaliev // Accountant council. – 2009. – №1. – P. 16-20.
11. I.N. Lvova. Accounting policies of organization [Text] / I.N. Lvova. – M.: Magister, 2008. – 271 p.
12. L.P. Khabarova. Changes of accounting estimates. New RAS 21/2008 [Text] / L.P. Khabarova // Accounting bulletin. – 2008. №11. – P. 17
13. ifrs.org [Electronic resource] – Access from: <http://www.ifrs.org/>

Keywords

Accounting policies; accounting; financial statements; financial accounting; RAS; IFRS; regulation; principles; contradictions; reforming.