

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

## **А. И. Нечитайло<sup>1</sup>**

докт. экон. наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета Санкт-Петербургского торгово-экономического института

## **И. А. Нечитайло<sup>2</sup>**

канд. экон. наук, доцент кафедры аудита и экономического анализа Санкт-Петербургского торгово-экономического института

## **Л. В. Панкова<sup>3</sup>**

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Санкт-Петербургского торгово-экономического института

## **ПРИНЦИПЫ И ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, ИХ СОДЕРЖАНИЕ И ИНТЕРПРЕТАЦИИ**

Эта статья написана в очень сложное для современного бухгалтерского учета время. Некоторые горячие головы, ссылаясь на то, что современный бухгалтерский учет не смог стать индикатором глобального финансового кризиса, вообще отказывают ему в праве на существование. Такое отношение сказалось на современных государственных образовательных стандартах высшей школы, где бухгалтерский учет, анализ и аудит отсутствуют в качестве самостоятельного направления подготовки бакалавров и магистров.

Однако такие подходы к бухгалтерскому учету абсолютно тенденциозны и имеют под собой социально-политическую подоплеку.

Существуют различные взгляды на роль бухгалтерского учета в современном обществе. Авторы являются убежденными сторонниками того, что учет должен рассматриваться как «идеологическое оружие в социальном конфликте, обусловленном распределением прибыли и богатства». Это высказывание наводит на мысль, что решение о выборе бухгалтера в равной мере и политическое, и техническое. Политические решения обычно принимаются официальными лицами, такими как, например, члены конгресса. Бухгалтеров же рассматривают как средство захвата власти определенными привилегированными членами общества, такими как акционеры и банкиры, которые оставляют значительную часть общества вне своих расчетов. Если в США и других странах установленные стандартами порядки призваны защищать общественные интересы, то и при определении целей учета их также необходимо принимать во внимание» (Хендриксен, Ван Бреда, 2000, с. 87). А вот этого как раз и не делается ни на Западе, ни в Российской Федерации. Современный бухгалтерский учет является верным слугой доминирующих в социально-политическом поле групп пользователей.

---

<sup>1</sup> Эл. адрес: [alignech@ya.ru](mailto:alignech@ya.ru)

<sup>2</sup> Эл. адрес: [i.nechitailo@gmail.com](mailto:i.nechitailo@gmail.com)

<sup>3</sup> Эл. адрес: [lpankova@ya.ru](mailto:lpankova@ya.ru)

Понимание этого аспекта нашло отражение в выступлениях лидеров крупнейших стран по поводу развития мирового финансового кризиса. Так, в октябре 2008 г. Д. А. Медведев, А. Меркель, Н. Саркози отметили необходимость усиления контрольных функций бухгалтерского учета. Более того, в мае 2011 г. Президент РФ Д. А. Медведев указал на необходимость разработки новых подходов к стандартам финансовой отчетности.

Таким образом, все не так безнадежно. При этом даже в рамках действующей концепции бухгалтерского учета знание содержания основных принципов, составляющих ее каркас и отраженных показателями бухгалтерской отчетности, позволит пользователю избежать ненужных рисков при принятии управленческих решений о взаимодействии с той или иной организацией.

Тем более что финансово-хозяйственная деятельность предприятий на современном этапе все больше зависит от экономической информации. От качества такой информации в результате принимаемых на ее основе решений зависит получение прибыли, осуществление экономически обоснованных инвестиционных и инновационных проектов предприятия, а также определение круга внешних контрагентов в виде поставщиков, заказчиков, кредиторов и инвесторов.

Системы показателей, характеризующие хозяйственную деятельность предприятий, представленные в бухгалтерской финансовой отчетности, затрагивают интересы их собственников, руководителей предприятий и экономистов, формирующих такие показатели. Информационными результатами бухгалтерской системы пользуются налоговые и иные государственные органы, а также сотни тысяч инвесторов и кредиторов, принимающие на их основе управленческие решения. От этих решений зависит благополучие организаций и людей, в них работающих.

В 2008 г. разразился глобальный финансовый кризис. В средствах массовой информации совершенно справедливо отмечают основные причины его возникновения — авантюрная экономическая политика ведущей мировой державы — Соединенных Штатов Америки, выразившаяся в непомерном развитии различных видов необеспеченного кредитования, в первую очередь ипотечного, банкротство ведущих финансовых институтов, цепная реакция фондовых бирж в виде системного падения основных индексов, характеризующих их состояние, неспособность руководителей различных финансовых компаний принимать действенные управленческие решения и т. д. Все это так. Однако в этом ряду следует выделить еще один важнейший аспект современного управления деятельностью хозяйствующих субъектов — насколько действенным является их информационное обеспечение в виде его основной части, каковым является современный бухгалтерский учет.

Любой критически мыслящий экономист вправе задать следующий вопрос: те хозяйствующие субъекты, которые в настоящее время объявлены банкротами, представляли свою финансовую отчетность в соответствующие контрольные органы; эта отчетность подвергалась еще и аудиту. Некоторое время назад указанная финансовая отчетность демонстрировала благополучное финансовое состояние отчитывающейся организации. По истечении некоторого периода, весьма непродолжительного, та же самая организация объявляется банкротом — как же так?

Вопросы оценки активов и обязательств организации, порядок исчисления и распределения прибыли самым серьезным образом влияют на судьбу коммерческой организации. В то же время именно эти вопросы являются результатом применения действующей методологии бухгалтерского учета на практике.

Все это подтверждает, что методология бухгалтерского учета — вопрос не кучки интеллектуалов-экономистов, а гораздо более значимая вещь для всей экономической системы современного общества.

Имея на вооружении целый арсенал методологических принципов и методических правил формирования доходов и расходов, отражения активов и обязательств организации, современный бухгалтерский учет может сформировать и представить пользователю самые разнообразные показатели, в том числе и те, которые в самом благоприятном виде характеризуют предпочтительные для организации стороны ее деятельности.

С общенаучных позиций под принципом понимается исходное положение какой-либо теории, учения, мировоззрения, теоретической программы (Ожегов, 1991, с. 594). Правилom же считается какая-либо закономерность или постановление, предписание, устанавливающее порядок чего-либо (Ожегов, 1991, с. 574).

Экстраполируя приведенное определение принципа на науку о бухгалтерском учете, можно утверждать, что таковым является базовое положение бухгалтерского учета, которое согласно формальной логике предопределяет все последующие действия, вытекающие из содержания такого положения. Ряд наиболее существенных принципов образуют бухгалтерскую парадигму, т. е. то общее, что составляет содержание теории о бухгалтерском учете, и уже из нее согласно правилам логики вытекают все необходимые следствия.

Что же касается экстраполяции вышеуказанного общепринятого понятия правила на понятие правила в бухгалтерском учете, то под ним следует понимать действие, без которого невозможна сама бухгалтерская процедура.

Следовательно, принцип бухгалтерского учета — это некий изначально заданный набор возможностей в решении той или иной научной или практической задачи, своего рода интерпретация базового положения бухгалтерского учета.

С помощью учетных принципов задаются границы информационного поля, структура информационных массивов, подходы к ведению бухгалтерского учета. При этом следует иметь в виду, что содержание ряда принципов не имеет ничего общего с окружающей нас действительностью и является специфическим приемом бухгалтерского учета.

Например, для предпринимателя приобретение основных средств и арендная плата, выплаченная вперед, — это расходы, осуществленные его организацией, и изъятие денежных средств из оборота. В бухгалтерском учете в первую очередь эти хозяйственные операции означают всего лишь смену форм активов организации. Поэтому включение в расходы стоимости приобретенных основных средств осуществляется посредством амортизации, т. е. не сразу, а постепенно. В свою очередь, расходы по аренде, оплаченные вперед, в учете капитализируются и включаются в расходы в той части, которая имеет отношение к данному отчетному периоду.

Именно с помощью таких принципов создаются информационные массивы, позволяющие управлению организацией четко структурировать все необходимые данные в виде соответствующих отчетных форм для принятия управленческих решений. Соответственно, пользователь бухгалтерской отчетности должен не только уметь читать и работать с системой показателей, заложенных в нее, но и понимать сущностное содержание принципов, на которых строится такая отчетность. «Было бы наивно и нереалистично полагать, что близко время, когда финансовому аналитику больше не потребуются заниматься принципами учета, которые лежат в основе финансовых отчетов, используемых им, и “отталкиваться от цифр” в своем анализе, а не тратить время и энергию на то, “что стоит за этими цифрами”. Критическое исследование, анализ и оценка бухгалтерского учета, стоящие за финансовыми отчетами, остаются и будут оставаться важной частью общей задачи аналитика» (Бернстайн, 2003, с. 52).

В свою очередь, примером правила в бухгалтерском учете является необходимость записи показателя хозяйственной операции по дебету одного счета и кре-

диту другого. В противном случае отсутствует предметная основа для систематизации накапливаемой информации. При этом сам выбор конкретных счетов, на которых будет осуществляться указанная запись, предопределяется содержанием какого-либо бухгалтерского принципа. Бухгалтерские правила обязательны для исполнения и в отличие от учетных принципов не допускают каких-либо интерпретаций.

Все правила бухгалтерского учета по их отношению к законодательному и нормативному регулированию бухгалтерского учета можно подразделить на явные и неявные. К явным правилам относятся те, которые прописаны в соответствующих нормативных актах. К неявным правилам относятся те, регламентация которых отсутствует в нормативных документах, но их применение вытекает из обычаев делового оборота.

Рассмотрим это деление на классическом примере, связанном с рассмотрением сущности метода бухгалтерского учета. В теории бухгалтерского учета его методом принято считать всем хорошо известные специфические приемы, связанные:

- с организацией бухгалтерского наблюдения в виде документации и инвентаризации;
- с организацией бухгалтерского измерения в виде оценки и калькулирования;
- с группировкой объектов бухгалтерского учета, т. е. бухгалтерские счета и двойную запись;
- с обобщением данных учета, т. е. балансовое обобщение информации и свод показателей в целях пользователей.

В свою очередь, каждая составляющая приема может быть названа элементом метода бухгалтерского учета. Каждый из элементов метода является средством ведения бухгалтерского учета на предприятии. Научный интерес к познанию этих элементов сохраняется до сегодняшнего дня.

Обязательность применения на практике перечисленных элементов метода, за исключением калькулирования, регламентируется Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Следовательно, документация, инвентаризация, оценка, бухгалтерские счета, двойная запись, а также балансовое обобщение информации и свод показателей в целях пользователей являются явными правилами бухгалтерского учета.

В то же время калькулирование как элемент метода может применяться только теми организациями, бухгалтерская процедура которых предполагает использование этого правила. Так, во времена планово-централизованного управления экономикой необходимость калькулирования предопределялась действовавшей тогда тотальной системой государственного ценообразования. В современных условиях цена в значительной мере зависит от спроса и предложения, сложившихся на рынке, а также от методов конкурентной борьбы. Следовательно, правило калькулирования в современных условиях носит неявный характер.

При этом принципы и правила бухгалтерского учета сосуществуют параллельно, одновременно детализируют, дополняют и развивают друг друга.

Базовый набор принципов бухгалтерского учета определен п. 5 и 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» в виде допущений и требований (табл. 1 и 2). Сущностное различие в указанных определениях нормативными актами не раскрывается. Любопытно определение понятий «допущения» и «требования», данные М. Л. Пятовым: «Под допущением здесь следует понимать определенную характеристику финансового положения ведущей учет организации или информации об ее финансовом положении, которая принимается как существующая при отражении в учете конкретных фактов хозяйственной жизни, формировании бухгалтерской отчетности и ее анализе.

Таблица 1

**Допущения бухгалтерского учета**

Название допущения	Содержание допущения
Допущение имущественной обособленности	Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций
Допущение непрерывности деятельности	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке
Допущение последовательности применения учетной политики	Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами

Таблица 2

**Требования бухгалтерского учета**

Наименование требования	Содержание требования
Требование полноты	Полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности
Требование своевременности	Своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности
Требование осмотрительности	Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов
Требование приоритета содержания перед формой	Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования
Требование непротиворечивости	Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца
Требование рациональности	Рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации

Соответственно требованием является максимально общее (базисное) правило понимания (трактовки) и оценки фактов хозяйственной жизни, на основе которого формулируются конкретные предписания нормативных документов в области бухгалтерского учета» (Пятов, 2010, с. 49).

По-другому интерпретирует эти же понятия Я. В. Соколов: «Основу бухгалтерского учета составляют принятые допущения и требования, предъявляемые к самому учету.

Допущения вытекают из принципов, требования — из правил.

Состав принципов и правил, а соответственно, виды допущений и требований меняются в зависимости от изменений в хозяйственной жизни страны» (Соколов, 2011, с. 382).

В отношении того, что допущения вытекают из принципов, трудно не согласиться. Второй же постулат в части того, что требования ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» вытекают из правил, является дискуссионным.

Из перечня требований, приведенных в табл. 2, однозначно к правилам можно отнести только требование непротиворечивости. Все же остальные могут ин-

терпретироваться по самым разным основаниям. Другое дело, что глубина интерпретаций ряда требований уже, чем такие же интерпретации допущений.

Попробуем доказать это при рассмотрении содержания вышеприведенных допущений и требований.

*Принцип имущественной обособленности* в большей степени ориентирован на собственников организации, чем на профессионалов, ведущих учет. Его цель — формирование у собственников понимания того, что имуществом организации нельзя распоряжаться таким же образом, как личным имуществом, т. е. следует действовать в рамках правового поля, которое было установлено в момент регистрации организации. С другой стороны, этот же принцип защищает собственника от необходимости отвечать своим имуществом от допущенных им просчетов в управлении принадлежащей ему организацией.

Согласно *принципу непрерывности деятельности* организация будет продолжать функционировать в обозримом будущем, а также платить по своим долгам. В своем первоначальном смысле в зарубежной теории этот принцип трактовался «как обоснование оценки по стоимости фактической: если предприятие намерено ликвидироваться, то в связи со срочной распродажей его имущество будет стоить несколько дешевле, чем обычно, следовательно, оценивать имущество в этом случае необходимо иначе» (Медведев, 2011, с. 343).

В современной интерпретации этот принцип значительно расширил границы своего применения. Считается, что в соответствии с этим принципом для целей анализа, контроля, налогообложения, а также для принятия управленческих решений всеми заинтересованными участниками предпринимательской деятельности необходимо периодически иметь сводные данные (отчетность) об имущественном положении организации и финансовых результатах ее деятельности. Кроме необходимости составления бухгалтерской отчетности, применение этого принципа требует осуществления расходов, связанных с производственным развитием организации. Очевидно, что ее длительное функционирование в условиях рыночной экономики невозможно без направления части капитала на поддержание положения организации на рынке и расширение ее деятельности. Это же обстоятельство диктует необходимость создания самых разнообразных резервов, которые понадобятся предприятию для решения своих задач в будущем за счет увеличения расходов, в основном связанных с производством. Кроме того, расширение производства требует и капитализации части расходов, а экономически обоснованное исчисление прибылей и убытков требует использования в учете амортизации основных фондов.

Таким образом, принцип непрерывности в современной его интерпретации приобретает исключительную важность, так как из него вытекают методологические приемы резервирования, капитализации и амортизации.

В целях сопоставимости информации в бухгалтерской отчетности ее формирование базируется на основе *принципа последовательности применения учетной политики*. В соответствии с данным принципом принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Этот принцип регламентирует, что изменения учетной политики осуществляются лишь в строго установленные сроки либо в строго оговоренных случаях, а именно: при изменении законодательства, существенном изменении условий деятельности, разработке новых способов учета. В том случае если предприятие вносит изменение в учетную политику, то показатели бухгалтерской отчетности на начало отчетного года, в котором будет применяться новая учетная политика, должны быть пересчитаны с учетом новых положений учетной политики. Применение этого принципа подразумевает возможность сравнения показателей предприятия с аналогичными показателями других организаций либо с по-

казателями той же самой организации, но взятыми за другой или другие отчетные периоды. Тем самым обеспечивается сопоставимость данных бухгалтерской отчетности организации за различные отчетные периоды.

Бухгалтерская прибыль в условиях рыночной экономики является важнейшим оценочным показателем, а доходы и расходы представляют собой ее важнейшие элементы. В свою очередь, отражение доходов и расходов в бухгалтерском учете и отчетности строится на основе применения *принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности*. В соответствии с данным принципом факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. В свою очередь, этот принцип порождает другой не менее важный принцип, гласящий, что при исчислении прибыли в учете следует добиваться соответствия расходов, понесенных в отчетном периоде, полученным доходам. Помимо этого требуются привязка понесенных расходов и полученных доходов к текущему отчетному периоду, выявление и обособленный учет доходов и расходов будущих периодов. Таким образом, принцип временной определенности в его современной интерпретации предполагает регистрацию хозяйственных операций по мере их возникновения. Следовательно, продажа признается в момент выписки расчетно-платежных документов на отгруженную продукцию (выполнение работ, оказание услуг), а не в момент их оплаты заказчиком, а расходы — в момент поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг) поставщиком.

В свою очередь, применение принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности потребовало разработки дефиниций доходов и расходов, а также специальных правил их признания и определения величины.

*Принцип полноты* представления информации направлен на запрет выборочной регистрации фактов хозяйственной жизни, характерной для статистики. Выполнение принципа полноты достигается при условии отражения на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственно-финансовых операций по всем их надлежащим характеристикам, осуществленных предприятием за отчетный период.

В свою очередь, *принцип своевременности* напрямую связан с тем, что бухгалтерская информация играет важнейшую роль при принятии управленческих решений. При этом предполагается, что информация поступает к пользователю своевременно. В противном случае она не отражает реального положения дел на момент ее получения и теряет свою ценность.

По этому поводу представляет интерес определение М. Ю. Медведева, который принцип своевременности квалифицирует как требование к учету (письменному или компьютерному) своевременно регистрировать информацию исходную и своевременно включать ее в состав информации операционной. Последнее понятие введено в связи с тем, что вследствие юридических и бухгалтерских правил исходная информация часто бывает отделена от операционной: сначала совершается факт хозяйственной деятельности, а затем уже он регистрируется или информация о зарегистрированном факте хозяйственной деятельности включается в состав операционной информации. Между данными моментами неизбежен временной лаг, который может быть больше или меньше в зависимости от конкретных обстоятельств дела. Фактически принцип своевременности сводится к учету в режиме реального времени, что при действующих правилах недостижимо. Безусловное выполнение принципа своевременности возможно лишь в случае, если любой факт хозяйственной деятельности будет считаться совершенным не ранее момента, когда исходная информация о нем включена в состав операционной информации. При учете компьютерном это будет, к примеру, означать совершение сделки в момент ее регистрации в системе учета: не уже

совершенная сделка регистрируется, с тем или иным опозданием в системе учета, а сделка считается совершенной не ранее момента ее регистрации в системе учета, т. е. не ранее момента внесения информации о ней в соответствующие базы данных. На практике обычной наименьшей периодичностью оформления документов является день, поэтому принцип своевременности сводится к ежедневному оформлению необходимых документов (Медведев, 2011, с. 11—12).

Порядок формирования показателей в бухгалтерском учете базируется на *принципе осмотрительности*. В соответствии с данным принципом предприятие или лицо, формирующее бухгалтерскую информацию, должно быть ориентировано на большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. Это означает, что доходы и активы не должны быть завышены, а расходы и обязательства — занижены.

Глубокая интерпретация этого принципа может привести к парадоксальной ситуации. Например, при существовании двух разрешенных нормативным регулированием альтернативных способов учета, приводящих к различным показателям, следуя логике этого принципа, необходимо использовать тот, который формирует представление о финансовом состоянии организации в менее благоприятном для нее свете. В отечественной практике подобное применимо только для тех организаций, которые получили право на самостоятельную разработку способов учета.

*Принцип приоритета содержания перед формой* предполагает отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования, т. е. отражением в нем экономической сущности деятельности организации, а не ее формальной стороны. При этом должна обеспечиваться возможность проверки представляемой информации в бухгалтерской отчетности.

Наличие этого принципа связано с тем, что каждый факт хозяйственной деятельности, отражаемый в бухгалтерском учете, сопровождается как экономическими, так юридическими характеристиками. В одном случае такие характеристики могут дополнять друг друга, а в другом — вступать в непримиримое противоречие. Поэтому данный принцип должен обеспечивать отражение в учете экономической природы такой хозяйственной операции. На деле же этот принцип работает далеко не всегда. Так, с позиции экономической теории кругооборот средств предприятия заканчивается только тогда, когда за проданные товары получены денежные средства или их эквиваленты. В современной же трактовке предприятия получает отражение только обязательство оплатить отгруженные ему товары, которое квалифицируется как выручка. Налицо грубейшее нарушение рассматриваемого принципа, причем в самом ключевом для организации моменте.

*Принцип непротиворечивости* означает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца. На наш взгляд, принцип сам собой разумеющийся, так как отсутствие указанного тождества может быть вызвано только арифметической ошибкой или сбоем компьютерной программы.

*Принцип рациональности* предполагает, что затраты на ведение бухгалтерского учета определяются исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации и не вступают в противоречие с конечным финансовым результатом финансово-хозяйственной деятельности. В российской практике рациональность достижима только в тех случаях, когда организации предоставлено право на самостоятельную разработку способов учета. Организации же, работающие в русле действующего нормативного регулирования, зачастую формируют информацию, которая им попросту не нужна в управленческих целях.



Интересен взгляд на принцип рациональности М. Л. Пятова. Так как идея принципа рациональности — это оценка соотношения выгод и затрат, связанных с ведением бухгалтерского учета, то это означает, что бухгалтерский учет рассматривается как система, могущая приносить предприятию экономические выгоды. При этом объем затрат на организацию и ведение бухгалтерского учета не должен превышать экономических выгод от функционирования учетной системы. Таким образом, формулируется весьма непривычный для российской практики тезис: «Бухгалтерский учет должен приносить предприятию прибыль». На первый взгляд данное утверждение кажется весьма странным. Утверждение о том, что работа бухгалтерии способна принести предприятию доходы, до сих пор вызывает улыбку у многих наших коллег. Причина этому — в восприятии бухгалтерского учета, которое сложилось в России за последние годы. Конечно, собственно дебетование и кредитование счетов не могут принести предприятию доходы, но доходы фирме могут принести решения пользователей бухгалтерской информации, которые напрямую зависят от ее содержания (Пятов, 2010, с. 73).

Рассмотренный перечень допущений и требований не является закрытым. Существует еще ряд принципов бухгалтерского учета, которые логически вытекают из содержания вышерассмотренных. Так, например, сущность *принципа приоритета содержания перед формой* предполагает, что информация формируется непредвзято, т. е. речь идет о ее нейтральности. Соответственно, это обстоятельство позволяет говорить о *принципе нейтральности* при формировании информации. Таким образом, показатели бухгалтерской отчетности могут быть признаны нейтральными, если при ее формировании было исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей информации за счет интересов других. В данном случае нейтральность можно рассматривать как одно из качеств, обеспечивающих достоверность финансовой отчетности. Соответственно, информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на оценки и принимаемые решения пользователей.

Как уже указывалось, *принцип непрерывности деятельности*, который полагает, что организация будет продолжать функционировать в обозримом будущем, порождает необходимость применения методологических приемов капитализации, резервирования и амортизации. Эти приемы необходимы для экономически обоснованного исчисления прибылей и убытков по соответствующим отчетным периодам.

Так, необходимость капитализации расходов порождается тем, что расходы могут быть осуществлены в одном отчетном периоде, а доходы, порожденные ими, возникнут в последующих отчетных периодах. Таким образом, сопоставить доходы с порождающими их расходами можно только в том отчетном периоде, когда появятся доходы. Поэтому расходы, которые принесут доходы в будущем, капитализируются, т. е. подлежат исключению из системы исчисления финансового результата данного отчетного периода и включению в состав специфических активов предприятия. Однако в том периоде, когда капитализированные расходы дадут доходы, указанные расходы будут декапитализированы, т. е. включены в систему исчисления финансового результата этого отчетного периода. Именно это обстоятельство позволит выявить экономически обоснованный финансовый результат по той или иной группе хозяйственных операций.

Деятельность организации в обозримом будущем предполагает наличие самых разнообразных резервов. Методологический прием резервирования предполагает включение в систему исчисления финансового результата расходов и (или) доходов, вероятных для данного и (или) будущих отчетных периодов. Самой востребованной категорией, возникающей в результате применения этого методологического приема, являются резервы предстоящих расходов. Такие

резервы создаются за счет равномерного включения части этих расходов в затраты отчетного периода. Целью создания подобных резервов является покрытие расходов, которые появятся в будущих отчетных периодах. Тем самым резервирование исключает резкие колебания финансового результата по отчетным периодам.

В тех же целях применяется и методологический прием амортизации. Объекты основных фондов функционируют в хозяйственных процессах организации длительное время и такое же время способствуют получению потенциальных доходов. В связи с этим стоимость приобретенных объектов основных фондов включается в расходы организации не сразу и целиком, а с помощью амортизации. Амортизация — это абстрактный процесс, связанный с перенесением стоимости амортизируемых объектов по частям на вновь изготавливаемый продукт в течение всего срока использования объекта. Тем самым принятый способ начисления амортизации основных фондов способствует экономически обоснованному исчислению прибыли организации.

Кроме рассмотренных принципов практическая бухгалтерская деятельность порождает и другие. Так, например, интересы пользователей бухгалтерской отчетности потребовали введения в практику ее составления *принципа существенности и объединения показателей*. Согласно этому принципу данные об отдельных активах, обязательствах, доходах и расходах должны приводиться обособленно в случае их существенности. Показатель признается существенным, если информация, содержащаяся в нем, повлияет на принимаемое пользователем решение. В Российской Федерации уровень существенности установлен в размере 5% от соответствующего обобщающего показателя. Если показатель несущественен, он объединяется с другими показателями. Тем самым устанавливается определенный предел, способствующий устранению возможной избыточности информации в бухгалтерской отчетности. В то же время в целях полноты информации взаимозачет обязательств и активов запрещен.

В соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении. Как видно из вышеизложенного, критерий достоверности бухгалтерской информации не представлен.

Отметим мнение М. Ю. Медведева по этой проблеме. Он трактует достоверность как адекватность информации. По его мнению, адекватность — это «требование к учету предоставлять внешним пользователям такую информацию, которая позволила бы тем принимать обоснованные решения (в частности, об инвестировании и кредитовании).

На практике бухгалтер не может знать, информация, изложенная в каком виде и каким способом, послужит принятию внешними пользователями обоснованных решений. Кроме того, отечественный бухгалтер осуществляет учет в соответствии с жесткими нормативными предписаниями, поэтому его возможности представлять информацию учетную в более адекватном, чем это обычно принято, виде ограничены рамками политики учетной. На практике требование адекватности можно считать соблюдаемым в случае выполнения бухгалтером основных нормативных предписаний, т. е. при отсутствии грубых ошибок при регистрации информации первичной и формировании информации отчетной» (Медведев, 2011, с. 11).

Обобщая вышеизложенное, можно утверждать, что методологию бухгалтерского учета как науки составляет свод правил и принципов, содержание и интерпретация которых определяют все последующие действия, осуществляемые в информационном поле бухгалтерского учета.

---

**Источники**

*Бернстайн Л.А.* Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: пер. с англ. / под ред. И. И. Елисейевой. М., 2003.

*Медведев М. Ю.* Бухгалтерский академический словарь. М., 2011.

*Ожегов С. И.* Словарь русского языка: 70 000 слов / под ред. Н. Ю. Шведовой. 23-е изд., испр. М., 1991.

*Пятов М. Л.* Базовые принципы бухгалтерского учета. М., 2010.

*Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет — веселая наука: сб. статей. М., 2011.

*Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф.* Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М., 2000.