

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Я. И. Устинова

канд. экон. наук, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления «НИНХ»

РАЗВИТИЕ КОНЦЕПЦИИ ДОСТОВЕРНОГО И ДОБРОСОВЕСТНОГО ВЗГЛЯДА НА ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

1. Введение

Ведение бизнеса в современной экономике осуществляется в условиях жесткой конкурентной среды, а потому постоянных новаций и инноваций, поиска новых источников ресурсов, каналов дистрибуции, видов сделок и операций, что предполагает значительную степень свободы предпринимателя, в т.ч. и финансовой (включая формирование показателей финансовой отчетности). При этом финансовая отчетность рассматривается бизнесом как один из инструментов конкурентной борьбы за привлечение экономических ресурсов (через создание у пользователей финансовой отчетности более позитивного образа компании, более открытого, высокорентабельного, менее рискованного и т. п.), что служит основой для небеспочвенных сомнений в отношении достоверности раскрываемой в ней информации. Не случайно финансовая отчетность рассматривается как продукт нейромаркетинга (Пятов, 2017а; 2017б). Причем в современных условиях ужесточения конкурентной среды бизнеса нарастает и яркость проявления данной тенденции.

В то же время компания, становясь участником общественно-экономических отношений, принимает на себя обязательства, соответствующие «праву знать» общества. Участвуя в распределении ресурсов, компания обязана предоставлять информацию об эффективности их использования, привлекая средства инвесторов, компания обязана представлять информацию об их доходности и перспективе будущих доходов. Таким образом, финансовая отчетность компании (точнее, учетные стандарты, регламентирующие ее формирование) призвана служить инструментом защиты интересов общества, имеющего право получить достоверную и добросовестно подготовленную информацию о деятельности компании.

Следствием диалектического единства интересов бизнеса и общества с учетом возможностей самого бухгалтерского учета стало создание концепции достоверного и добросовестного взгляда на формирование финансовой отчетности. Однако бухгалтерскому учету имманентно присуща некоторая условность. Содержание бухгалтерских категорий, приемов и методов ведения учета и т. д. — есть лишь результат некоторой договоренности в рамках принятой теоретической концепции. Причем теоретических концепций в бухгалтерском учете может быть множество, и выбор одной из них фактически определяет содержание финансовой отчетности. В основе этого выбора должна лежать концепция достоверного и добросовестного взгляда, которая позволит отразить финансовое положение компании в бухгалтерской отчетности наиболее приближенно к действительному положению дел. При этом очевидно, что защита общественных интересов не должна лишать бизнес гибкости, толерантности к неопределенности, что также обеспечивается

рассматриваемой концепцией. Таким образом, данная концепция отражает разумный паритет интересов бизнеса и общества, что обуславливает актуальность ее исследования в современной экономике в условиях ужесточения конкурентной среды и снижения доверия к отчетности со стороны ее пользователей.

Цель данной статьи: комплексное исследование истории создания и современного состояния концепции достоверного и добросовестного взгляда на формирование финансовой отчетности за рубежом. При этом анализируются содержание концепции с позиции теории и практики, форма ее нормативного закрепления и ее восприятие обществом, с учетом накопленного к настоящему времени опыта ее применения и вызовов современности.

2. Развитие концепции достоверного и добросовестного взгляда

2.1. История становления и развития концепции «true and fair view»

Термин «true and fair view» складывался постепенно, путем последовательной смены трех этапов:

- 1) «full and fair view» (полный и добросовестный взгляд): термин, первоначально обозначавший некий обычай, сложившийся в хозяйственной практике, возник в Великобритании в XVIII в. Позже он стал часто использоваться в судебной практике, а с середины XIX в. — встречаться в законодательных актах (Соколов, 1999, с. 86). Нормативное закрепление получил в британском Законе о компаниях 1844 г.: «полный и добросовестно отражающий положение» бухгалтерский баланс подлежит представлению собранию акционеров, в оценке по текущей стоимости и продажным ценам в ходе обычного ведения дел (Chambers, 1991, p. 208).
- 2) «true and correct view» (правдивый и корректный взгляд): термин, отраженный в британском Законе о компаниях 1900 г. В начале 1930-х гг. Комиссия по ценным бумагам и биржам в США включила именно этот вариант в свои документы. В течение последующих пятидесяти лет формировалась основная нормативная база финансового учета США, важнейшей особенностью которой стал рекомендательный характер учетных стандартов (общепринятых принципов), отступление от которых подлежит тщательному анализу и раскрытию (Соколов, 2005, с. 130–131, 135).
- 3) «true and fair view» (достоверный и добросовестный взгляд): термин, ставший на сегодняшний день одной из фундаментальных концепций МСФО, впервые был выдвинут в 1944 г. Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса. В основе данной концепции, как отмечает П. Уолтон (Walton, 1993, p. 54), лежал сформулированный на базе многолетней практики вывод о том, что в публикуемой бухгалтерской отчетности не существует стандарта абсолютной правды. Эта концепция получила свое нормативное закрепление в британском Законе о компаниях 1947 г. (Соколов, 1999, с. 86).

2.2. Современное состояние концепции «true and fair view»: теоретический аспект

После вступления Великобритании в ЕС концепция достоверного и добросовестного взгляда была принята европейскими странами (при этом Великобритания обязалась принять европейские форматы обязательной бухгалтерской отчетности). В 1978 г. данная концепция была официально включена в ст. 2 Директивы № 4 ЕС (№ 78/660/ЕЭС) «Об унификации форм отчетности и правил аудирования», в результате чего она приобрела приоритетное значение для компаний государств — членов ЕС.

В очередном Законе о компаниях Великобритании 1989 г., содержащем упоминание о стандартах бухгалтерского учета, концепция получила свое наиболее полное развитие. Как отмечает А. МакГи, в 1989 г. произошло уточнение формулировки нормы о достоверном и добросовестном взгляде посредством включения положения о том, что данная концепция важнее иных требований к форме и содержанию отчетов компании (другие правила необходимо игнорировать для достижения эффекта достоверного и добросовестного взгляда, с обязательным раскрытием данного факта в отчетах) (McGee, 1991, p. 875). Анализируя данное уточнение норм, А. МакГи подчеркивает, что в его основе лежало признание в результате длительной практики применения и судебных разбирательств, что только учетные принципы (не правила) обеспечивают соответствие отчетности достоверному и добросовестному взгляду, стандарты в отдельных случаях ему не соответствуют. Достоверный и добросовестный взгляд к этому времени признавался скорее вопросом закона, нежели учетной практики, причем для суда дела о соответствии отчетности данному требованию стали обычной задачей установления статуса документа (McGee, 1991, p. 876–878). Концепция достоверного и добросовестного взгляда направлена на разрешение конфликта интересов между стремлением администрации к минимальному правдивому раскрытию информации и стремлением пользователей получить максимум полезной информации (McGee, 1991, p. 883).

Таким образом, Закон 1989 г. требовал от руководства компании формирования финансовой отчетности с соблюдением бухгалтерских стандартов и указания в пояснениях на соответствие отчетности этим стандартам с раскрытием случаев и причин допущенных отступлений (Соколов, 2005, с. 144, 150). В случае существенных отклонений от учетных стандартов бремя доказывания того, что финансовая отчетность компании отражает реальное состояние ее дел, несет руководство компании, а само соблюдение концепции достоверного и добросовестного взгляда может стать предметом судебного разбирательства. Основным приоритетом финансовой отчетности Великобритании признавалось предоставление информации, отвечающей действительному положению дел компании и пригодной для принятия на основе этой информации адекватных экономических решений ее пользователями. В результате концепция достоверного и добросовестного взгляда на финансовую информацию получила свое признание в качестве основополагающей, хотя и не получившей нормативного закрепления своего толкования.

Основные идеи концепции достоверного и добросовестного взгляда, сформировавшиеся в Великобритании и США, были восприняты при разработке МСФО и постепенно распространились по всему миру. Однако к настоящему времени в МСФО концепция достоверного и добросовестного взгляда вновь претерпела терминологическую трансформацию.

Согласно принятым Концептуальным основам МСФО, фундаментальными качественными характеристиками финансовой отчетности являются уместность (способность повлиять на решения в силу наличия прогнозной и/или подтверждающей ценности — *relevance*) и правдивое представление (полнота, нейтральность и отсутствие ошибок — *faithful representation*). При этом полнота предполагает включение всей информации, необходимой пользователям, в т.ч. необходимые описания и пояснения (QC 13). Нейтральность предполагает отсутствие предвзятости в выборе или представлении информации, отсутствие какого-либо манипулирования мнением пользователей с целью увеличения вероятности благоприятного или неблагоприятного восприятия информации (QC 14). Отсутствие ошибок означает их отсутствие в описании экономического явления и в выборе и применении способа такого описания, в т.ч. четкость и точность описаний

расчетных оценок, объяснение характера и ограничений надлежащего процесса оценки, представление пояснений в отношении всех неопределенностей, оказывающих значительное влияние на этот процесс, и исключение ошибок при его применении (QC 15). Таким образом, качественной финансовой информацией, согласно Концептуальным основам МСФО, признается уместная, сформированная добросовестно и правдиво представленная (без пропусков, ошибок и попыток манипулирования мнением пользователей) информация.

Тем не менее идеи концепции достоверного и добросовестного взгляда, несмотря на пережитые трансформации и переосмысления, сохраняются и во многом определяют современную теорию и практику финансового учета. Общий смысл данной концепции весьма удачно сформулирован Я. В. Соколовым и Т. О. Терентьевой: «Достоверные — это достаточно точные данные, а добросовестный взгляд показывает, что эти данные не вводят в заблуждение» (Соколов, 2001, с. 55).

В то же время следует отметить, что существуют и другие переводы термина «true and fair view». В частности, В. В. Ковалев и Вит. В. Ковалев переводят его как концепцию достоверности и непредвзятости. При этом достоверность трактуется как оправданность приводимой в отчетности информации первичными и учетными данными, непротиворечивость способов их обработки действующему бухгалтерскому законодательству и принципам учета; непредвзятость означает свободу от предумышленных искажений и необоснованных предпочтений, профессиональную добросовестность. Суть концепции состоит в неоспоримом приоритете профессионального суждения бухгалтера как альтернативе бездумному следованию предписаниям бухгалтерских регулятивов. Соответственно, пафос концепции заключается в том, что полезность, значимость и надежность учета и публичной отчетности обеспечиваются не множественностью и детализированностью предписаний и инструкций, а высоким профессионализмом, честностью и порядочностью бухгалтера (Ковалев, Ковалев, 2009, с. 387–388; Ковалев, Ковалев, 2010, с. 252).

На сегодняшний день концепция достоверного и добросовестного взгляда получила множество трактовок. Опираясь на аналитические обзоры, представленные в работах Я. В. Соколова и С. М. Бычковой (Соколов, Бычкова, 1999, с. 87), С. М. Бычковой и Т. М. Алдаровой (Бычкова, Алдарова, 2007, с. 10–15), Я. В. Соколова и Е. В. Казанниковой (Соколов, Казанникова, 2005, с. 88–89), С. Н. Карельской и Е. И. Зуга (Карельская, Зуга, 2014, с. 33), О. Амата (Amat, 1999, р. 8–13; 2000, р. 3–9), Д. Александер (Alexander, 1993, р. 20–27), Н. Е. Кирка (Kirk, 2001, р. 4), Х. Хо (Ho, 2016, с. 17–18), Дж. Б. Райэна (Ryan, 1988, р. 30), Л. А. Каннигема (Cunningham, 2003, р. 8–10), А. Х. Виас (Vyas, 2015, р. 573–574), М. Самуэльсон (Samuelsson, 2003, с. 11–43), Р. Кэрен (Karan, 2002, с. 50), Дж. Рэмчандрен (Ramachandran, 2011, р. 277), П. Уолтона (Walton, 2014, р. 93–113), автором были проведены систематизация и обобщение взглядов на эволюцию трактовок данной концепции, результаты которых отражены в табл. 1.

Таблица 1

Классификация трактовок «true and fair view» в современных бухгалтерских исследованиях

Классификационный признак	Варианты классификации	Сторонники
1	2	3
Сущность «true and fair view»	остаточная оговорка, толкуемая в духе закона (используемая в ситуациях, когда правовые нормы исчерпаны)	Дж. Г. Честней (1975), Д. Твидди (1983), П. Г. Уолкер (1984)

Окончание табл. 1

1	2	3
	независимая от учетных принципов концепция как высший уровень качества (обособленная трактовка слов «достоверность» и «добросовестность»)	Д. Твидди (1983), П. Берд (1984), П. Г. Уолкер (1984), С. Хендерсон (1985), И. Ф. Чуэ (1986), Р. Д. Хайнс (1988), А. Риан-Белькау (2004), Дж. Монти-Белькау и А. Риан-Белькау (2006)
	независимая от учетных принципов концепция как высший уровень качества (трактовка как единого целого)	Т. К. Коувэн (1965), Т. А. Ли (1982), Д. Флинт (1982), Б. А. Разерфорд (1985), П. Уолтон (1993)
	квинтэссенция общепринятых учетных принципов, познаваемая в практике и обеспечивающая ее развитие	Х. Едей (1971), Е. Вульф (1986), Дж. Г. Честней (1975), Д. Флинт (1982), П. Берд (1984), Б. А. Разерфорд (1985)
Признание соответствия «true and fair view»	результат добросовестной (этичной) работы, следование голосу совести бухгалтера	Р. Кэтл (1950), Г. А. Ли (1973), Д. Флинт (1982), П. Рутман (1984), В. Р. Скотт (2011)
	инструмент преодоления неопределенности, существующей в нормативных документах	К. Ноубз и Р. Паркер (1991)
	процедура подтверждения аудитором достоверности отчетности	К. Ноубз и Р. Паркер (1991), А. Норстедт (1995), А. Килгор, Ш. Лейи, М. Грэйм (1999), Г. Хэмилтон и С. О'Хогартэй (2009), Дж. Рэмэчндрен и Р. Сибрэмэниэм (2011)
	правило формирования достоверной отчетности в точном следовании нормативным документам	Х. Бенсон (1962), С. Дж. Грэй (1980), Д. Флинт (1982), Л. Хоффман и М. Х. Арден (1983), В. Буссе ван Солб (1984), Дж. А. Д. Хоуп (1984), Е. Вульф (1986), П. Руттерман и Б. д'Иллиерс (1987), И. Стюарт (1988), Д.-С. Шейд и П. Уолтон (1988), Д. Орделлхейд (1993), М. Арден (1993), Л. Р. Хьюдак (1993), К. ван Хуле (1997), Б.-Г. Экхолм и П. Троберг (1998), Н. Кирк (2006), С. Кершоу (2006)
	правило формирования достоверной отчетности согласно общепринятым принципам	Х. Едей (1971), Т. А. Ли (1982), Б. А. Разерфорд (1985), Г. Паунд (1985), Р. Ардуинкл (1987), Д. П. Твидди (1988), Г. В. Редклифф (1990), Р. Макве и Дж. Джексон (1991), П. Уолтон (1993), П. Торелл (1994), М. Гиерин и С. Кэнделвол (1995), Д. Е. МакЕнро, С. К. Мартенс (2004), А. Мелис (2005)
	процедура подтверждения достоверности отчетности судом (с учетом текущей учетной практики, принимаемой во внимание судом)	П. Хэстингс (1962), Т. К. Каувэн (1965), Р. Бэкст (1968), Дж. Г. Честней (1975), Дж. Р. Эдвардс (1976), Л. М. Хейн (1978), Л. Хоффман и М. Х. Арден (1983), Р. К. Эштон (1986), А. МакГи (1992), В. МакГрегор (1992), П. Уолтон (1993), М. Х. Арден (1993), Б. Е. Эллиот и Дж. Е. Эллиот (1997), М. Росс (1998)
	философская трактовка достоверности отчетности как ее релевантности и реалистичности в контексте удовлетворения потребностей пользователей	Дж. С. Дайер (1974), Дж. Б. Райэн (1988)
		требование к финансовой отчетности об отражении информации о существенных сделках в соответствии с их сущностью, без существенных ошибок, не вводя в заблуждение
	признание ответственности администрации компании и аудиторов за представление корректного финансового положения в отчетности	Р. Молдован, К. Амор и А. Уорнер (2003)

Нетрудно заметить, что представители континентальной Европы трактуют достоверный и добросовестный взгляд как результат, в то время как для англосаксонской учетной традиции это главный принцип для достижения соответствующего результата.

Обобщая изложенные варианты трактовки концепции достоверного и добросовестного взгляда, можно выделить основные ее существенные признаки: обоснованность и разумность; соответствие фактам, их корректное, непредвзятое отражение; соответствие применимым учетным принципам; отсутствие существенных ошибок, искажений, упущений; добросовестное представление информации о событиях в соответствии с их экономической сущностью и не вводящее в заблуждение; обеспечение возможности пользователю информации понять реальное положение дел.

В целом, достоверный взгляд предполагает представление в финансовой отчетности информации в строгом соответствии с требованиями нормативных актов (правдивость баланса), а добросовестный взгляд обязывает бухгалтера отражать максимально реальную информацию (реальный баланс). Достоверность в количественном отношении есть достаточность информации, а в качественном — ее соответствие разумным ожиданиям фактических и потенциальных пользователей.

В то же время правдивый баланс может быть далек от реальности, а реальный баланс в ряде случаев не может быть подготовлен в условиях строгого следования нормативным предписаниям. Как отмечал И. Ф. Шер, «правдивость баланса согласно юридическому пониманию не всегда является правдивостью и в хозяйственном смысле» (Шер, 1926, с. 456). Отсюда следует, что концепция достоверного и добросовестного взгляда обязывает бухгалтера стремиться к компромиссу правдивости и реальности баланса, но в случае непримиримых противоречий — делать выбор в пользу реальности. Именно такой подход лежит в основе международной учетной практики (O’Hogartaigh, 1996, p. 18).

2.3. Современное состояние концепции «true and fair view»: прикладной аспект

Прикладная интерпретация концепции достоверного и добросовестного взгляда наиболее удачно сформулирована у Г. А. Ли: «Достоверный и добросовестный взгляд понимается как представление счетов, составленных в соответствии с учетными принципами, с использованием точных показателей, когда это возможно, и разумных оценочных суждений, в противном случае, и приведение их в порядок с тем, чтобы показать, с учетом ограничений текущей учетной практики, настолько объективную картину, насколько это возможно, свободной от намеренных предвзятостей, искажений, манипуляций, или сокрытий существенных фактов. Другими словами, и дух, и буква закона должны быть соблюдены» (Lee, 1981, p. 270). Из данной интерпретации вытекают следствия:

- 1) отсылка к «разумным оценочным суждениям» и «ограничениям текущей практики» предполагает толерантность к неизбежной неточности учетных данных, их гибкости (Amat, Oliveras, 1999, p. 9);
- 2) концепция включает в себя приоритет сущности над формой (Benson, 1989, p. 57), трактовку true — как букву закона (форму) и fair — как дух закона (содержание) (Cowan, 1965, p. 190);
- 3) формулировка «насколько объективно, насколько возможно, свободно от преднамеренной предвзятости» подчеркивает принцип нейтральности, отказ от манипулирования выводами пользователей (Blake, Higson, 1992, p. 18);
- 4) формулировка «счета, созданные в соответствии с ... принципами» на практике трактуется как соответствие нормальной общепринятой учетной

практике (Amat, Blake, Oliveras, 1999, p. 10). В частности, С. Мэйсон приводит фразу судебной оценки соблюдения данной концепции: «Трудно увидеть, какой иной критерий может быть применен, если не следующий: действительно ли счета составлены в соответствии с разумной практикой большинства бухгалтеров» (Mayson, 1989, p. 218);

- 5) формула «в соответствии с учетными принципами», «объективная картина» дают основания для признания данной концепции инструментом восстановления здравого смысла и логики закона в противовес случайным изменениям, архаизмам и противоречиям. В частности, Д. Твиди указывает, что прогрессивная форма данной концепции «может использоваться для замещения устаревших законов и действительно устаревших учетных стандартов до их пересмотра» (Tweedie, 1988, p. 14).

Таким образом, с позиции практики, концепция достоверного и добросовестного взгляда мыслится как необходимая для преодоления несовершенств законодательства и решения нестандартных учетных задач степень свободы при подготовке финансовой отчетности, опирающаяся (по мере возможности) на сложившуюся разумную практику и допустимая в той мере, в которой обеспечивает объективное и непредвзятое представление информации, и тем самым гарантирует (как минимум, не ущемляет) интересы широкого круга пользователей отчетности.

В то же время рассматриваемая концепция получила более сдержанное нормативное закрепление. На сегодняшний день международное понимание концепции достоверного и добросовестного взгляда отражено в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» как следование требованиям МСФО во всех случаях, за исключением тех, когда такой подход противоречит цели ее формирования и отступление от требований МСФО прямо предусмотрено или не противоречит положениям стандартов. В этом случае отступление от стандартов учитывается при формировании показателей отчетов и раскрывается в пояснениях к ним. В тех случаях, когда следование МСФО не позволяет объективно представить финансовую информацию в отчетности, но отступление от требований МСФО запрещено, допустимо лишь сделать оговорку в пояснениях к финансовой отчетности с указанием корректировок.

Сопоставляя трактовку концепции достоверного и добросовестного взгляда в британском Законе о компаниях 1989 г., в Директиве № 4 ЕС и МСФО 1 (см. табл. 2), нетрудно заметить, что содержание данной концепции в МСФО существенно уже, чем в первых двух документах. Как отмечают С. М. Бычкова и Ц. Н. Янданова, само по себе соблюдение требования достоверности не решает проблемы формирования качественной информации, поскольку отчетные показатели могут соответствовать критериям достоверности, но при этом не отвечать интересам пользователей (Бычкова, Янданова, 2008, с. 14). Ограничение трактовки рассматриваемой концепции в МСФО объясняется сдерживающим влиянием континентальной Европы. Эту же тенденцию отмечают и зарубежные исследователи (Evans, 2003, с. 348–350).

Кроме того, в разных странах концепция достоверного и добросовестного взгляда понимается по-разному, поскольку ее трактовка предопределяется национальными культурой, учетными традициями и учетными стандартами (Alexander, 1993, p. 38–42; Kilgore, 1999, p. 110; Parker, 1994, p. 65–67), социальными, политическими и экономическими особенностями и особенностями окружающей среды (Kirk, 2001, p. 2). При этом О. Амаат, Д. Блэйк и Э. Оливерас сравнивают данную концепцию с «тройным конем», заключенным в Директиву ЕС для внедрения англо-саксонского подхода с его гибкостью и опорой на суждения в учетные традиции континентальной Европы с их детальными инструкциями и унифицированностью (Amat, Blake, Oliveras, 2000, p. 18).

Таблица 2

Сравнительный анализ трактовок концепции достоверного и добросовестного взгляда

Закон о компаниях 1989 г. Великобритания	Директива № 4 ЕС	МСФО 1
1	2	3
Общие требования к достоверному и добросовестному формированию отчетности		
<p>Пункт 2 ст. 226</p> <p>Баланс должен давать достоверный и добросовестный взгляд на положение дел компании на конец финансового года; отчет о прибылях и убытках должен давать достоверный и добросовестный взгляд на прибыли и убытки компании за финансовый год.</p>	<p>Пункт 3 ст. 2</p> <p>Годовая отчетность должна обеспечивать достоверное и объективное представление информации об активах, обязательствах, финансовом состоянии и о прибыли и убытках компании.</p>	<p>Пункт 15 МСФО 1</p> <p>Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определенными и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, установленными в «Концептуальных основах финансовой отчетности». При этом предполагается, что применение МСФО, вместе с раскрытием дополнительной информации при необходимости, позволяет сформировать финансовую отчетность, обеспечивающую достоверность представления.</p> <p>Пункт 16 МСФО 1</p> <p>Организация, финансовая отчетность которой соответствует МСФО, должна подтвердить это, включив в примечания к финансовой отчетности свое явное и однозначное заявление о таком соответствии.</p> <p>Пункт 17 МСФО 1</p> <p>Практически во всех случаях организация достигает достоверного представления, если выполняет требования всех применимых МСФО. Для обеспечения достоверного представления организация также должна:</p> <p>(а) выбирать и применять положения учетной политики в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». МСФО (IAS) 8 устанавливает определенную иерархию изменений в бухгалтерских оценках и ошибки».</p> <p>(б) представлять информацию, включая положения учетной политики, таким образом, чтобы обеспечить достоверность официальных указаний по вопросам финансовой отчетности, которые принимаются во внимание руководством при отсутствии МСФО, прямо применимого к какой-либо статье;</p> <p>(с) раскрывать дополнительную информацию и понятную информацию, когда соблюдение конкретных требований МСФО не является достаточным для того, чтобы пользователи могли понять влияние определенных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты организации.</p> <p>Пункт 18 МСФО 1</p> <p>Последствия ненадлежащей учетной политики организация не может исправить ни раскрытием положений применяемой учетной политики, ни включением примечаний или иных пояснительных материалов.</p>
Исключения в целях обеспечения достоверного и добросовестного взгляда: дополнительные пояснения		
<p>Пункт 4 ст. 226</p> <p>В случае если следования предписаниям Закона в отношении формы и содержания информации, включаемой в отчеты или</p>	<p>Пункт 4 ст. 2</p> <p>Если применение положений настоящей Директивы является недостаточным для</p>	<p>Пункт 23 МСФО 1</p> <p>В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования МСФО могло бы до такой степени вводить в заблуждение, что это противоречило бы самой цели подготовки финансовой отчетности, установленной в «Концептуальных основах финансовой отчетности», но при этом нормами соответствующего правового регулирования разрешается отступление от указанного требования,</p>

<p>организация должна в максимально возможной степени уменьшить последствия тех аспектов соблюдения этого требования, которые воспримаются как вводящие в заблуждение, раскрыв следующую информацию: (а) наименование МСФО, о котором идет речь, характер соответствующего требования и основания для следования руководством вывода о том, что соблюдение этого требования при данных обстоятельствах до такой степени вводит в заблуждение пользователей финансовой отчетности, что это противоречит самой цели подготовки финансовой отчетности, предусмотренной «Концептуальных основах финансовой отчетности», и (б) применительно к каждому представленному периоду — корректировки по каждой статье финансовой отчетности, которые, по мнению руководства, были бы необходимы для обеспечения достоверного представления информации.</p>	<p>получения достоверной и объективной информации, следует предоставлять дополнительную информацию.</p>	<p>пояснения к ним, недостаточно для того, чтобы дать достоверный и добросовестный взгляд, следует раскрывать в отчетах или в пояснениях к ним необходимую дополнительную информацию.</p>
<p>Исключения в целях обеспечения достоверного и добросовестного взгляда: отступления от требований нормативных актов с соответствующим раскрытием</p> <p>Пункт 19 МСФО 1 В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования МСФО могло бы до такой степени вводить в заблуждение, что это противоречило бы самой цели подготовки финансовой отчетности, установленной в «Концептуальных основах финансовой отчетности», организация должна отступить от такого требования в порядке, предусмотренном стандартом, при условии, что такое отступление требуется или не запрещается нормами соответствующего правового регулирования.</p> <p>Пункт 20 МСФО 1 Когда организация отступает от того или иного требования какого-либо МСФО, она должна раскрыть следующую информацию: (а) что ее руководство пришло к выводу, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки организации; (б) что она выполнила требования применимых МСФО, за исключением того, что она отступила от указанного определенного требования с целью обеспечения достоверного представления; (с) наименование МСФО, от требований которого организация отступила, характер отступления, включая порядок учета, который требовался бы при применении этого МСФО, причину, по которой в данных обстоятельствах данный порядок мог бы вводить в заблуждение до такой степени, что это противоречило бы самой цели подготовки финансовой отчетности, установленной в «Концептуальных основах финансовой отчетности», а также раскрыть принятый порядок учета; и (д) применительно к каждому представленному периоду — финансовый эффект, оказанный таким отступлением на каждую статью, которая была бы отложена в финансовой отчетности в случае соблюдения соответствующего требования.</p> <p>Пункт 21 МСФО 1 В том случае, когда организация отступила от того или иного требования какого-либо МСФО в одном из предыдущих периодов и это отступление оказывает влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности за текущий период, организация должна раскрыть соответствующую информацию.</p> <p>Пункт 24 МСФО 1 Какая-либо информация считается противоречащей цели финансовой отчетности, когда такая информация не представляет правдиво операции, другие события и условия, которые она должна представлять или, по обоснованным ожиданиям, должна была бы представлять, и, следовательно, она с высокой вероятностью повлияет на экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности. Оценивая, не будет ли соблюдение определенного требования какого-либо МСФО вводить в заблуждение до такой</p>	<p>Пункт 5 ст. 2 В исключительных случаях, когда изменение какого-либо положения настоящей Директивы несовместимо с требованиями достоверного и объективного представления, должно быть сделано отступление от положений настоящей Директивы. Любое подобное отступление необходимо раскрывать в примечаниях к отчетности, обновлять и указывать его влияние на данные об активах, обязательствах, финансовом состоянии, прибылях и убытках. Государства — члены ЕС могут определять такие исключительные обстоятельства и устанавливать соответствующие специальные нормы.</p>	<p>Пункт 5 ст. 226 Если в особых обстоятельствах следование предписаниям Закона несовместимо с требованием давать достоверный и добросовестный взгляд, администрация следует отступить от предписаний в той степени, в какой это необходимо, чтобы дать достоверный и добросовестный взгляд. Сущность такого рода отступлений, их причины и их последствия следует раскрыть в пояснениях к отчетам.</p>

Окончание табл. 2

1	2	3
<p>На сегодняшний день ст. 393 Закона о компаниях от 2006 г. (вступил в силу с 2008 г.) закрепляет только то, что администрация не может представить отчетность, пока не убедится, что она дает достоверный и добросовестный взгляд.</p>	<p>На сегодняшний день Директива № 2013/34/ЕС «О годовой финансовой отчетности консолидированной финансовой отчетности и связанных с ними отчетов некоторых типов компаний...» от 2013 г. в п. 9 и ст. 4 в существенных отношениях дублирует ст. 2 предыдущей.</p>	<p>степени, что результат будет противоречить самой цели подготовки финансовой отчетности, установленной в «Концептуальных основах финансовой отчетности», руководство анализирует следующие вопросы: (а) почему при данных обстоятельствах нельзя достичь цели представления финансовой отчетности; и (б) каким образом обстоятельства организации отличаются от обстоятельств других организаций, которые соблюдают это требование. Если при схожих обстоятельствах другие организации соблюдают данное требование, то действует опровержимое допущение о том, что соблюдение организацией указанного требования не будет вводить в заблуждение в такой степени, чтобы считать, что это противоречит самой цели подготовки финансовой отчетности, установленной в «Концептуальных основах финансовой отчетности».</p>
<i>Post scriptum</i>		

Источник: разработка автора.

Результат исследования интерпретации концепции достоверного и добросовестного взгляда в разных странах представлен в табл. 3.

Таблица 3

Трактовки концепции достоверного и добросовестного взгляда за рубежом

Страна	Содержание концепции достоверного и добросовестного взгляда
Великобритания и Ирландия	Свобода в трактовке нормативных документов, предусмотрена возможность отступления от них при формировании отчетных данных с обязательным раскрытием в пояснениях, ответственность за реальность финансовой информации лежит на администрации (Соколов, 1999, с. 88).
Континентальная Европа (кроме Германии), Япония, Китай	Трактовка нормативных документов допустима в рамках, установленных этими документами, профессиональное суждение бухгалтера используется с целью покрытия нормативных пробелов, отступление от нормативных документов возможно только в случаях, предусмотренных этими документами (Соколов, 1999, с. 88).
Германия	Отступления от нормативных документов недопустимы, в случаях необходимости отчетные формы могут быть дополнены пояснениями (Соколов, 1999, с. 88).
Новая Зеландия и Австралия	Отступления от нормативных документов недопустимы, в случаях необходимости отчетные формы в целях обеспечения достоверного и добросовестного взгляда должны быть дополнены пояснениями (Мэтьюс, Перера, 1999, с. 470), (Cunningham, 2003, p. 8–12).
США	Трактовка концепции достоверного и добросовестного взгляда наглядно представлена в предложенных Институтом присяжных бухгалтеров США (<i>AICPA</i>) критериях достоверности отчетности: <ul style="list-style-type: none"> — соответствие общепринятым принципам. Инструкции и стандарты предписывают формальный порядок записи фактов хозяйственной жизни, а принципы указывают ориентиры, согласно которым бухгалтер, опираясь на собственное профессиональное суждение, должен самостоятельно решить, как отразить каждую конкретную ситуацию; — представление полезной информации. Бухгалтер вправе и даже обязан отклоняться от инструкций и стандартов, если они не позволяют сформировать отчетные показатели в соответствии с профессиональным суждением бухгалтера (Соколов, 2001, с. 56). Относительная свобода в трактовке нормативных документов при соблюдении <i>GAAP</i> , предусмотрена возможность отступления от стандартов при формировании отчетных данных с обязательным соблюдением принципов и раскрытием в пояснениях, основной упор на полезность информации для принятия экономических решений.

Источник: разработка автора.

Таким образом, размах вариации трактовок достоверного и добросовестного взгляда достаточно широк: от полной свободы бухгалтера в выработке суждений, что характерно для Великобритании и Ирландии и проверено многолетним опытом судебных прецедентов, до фактически полной регламентированности деятельности бухгалтера, что характерно для Германии, Австралии и Новой Зеландии, которые были вынуждены относительно недавно адаптировать данную концепцию в национальной системе регулятивов и не имеют соответствующей практики по ее применению. В частности, Германия категорически настаивает на учете по принципу права собственности, допуская отступления лишь в крайне редких случаях (Ordelleide, 1996, p. 502–504). Полярность оценок подтверждают также исследования зарубежных ученых (Nobes, 1993, p. 45).

При более детальном анализе интерпретации концепции достоверного и добросовестного взгляда в странах ЕС можно заметить, что в 8 государствах (Дания, Франция, Австрия, Финляндия, Норвегия, Швеция, Испания, Бельгия) ее трактовка фактически была сведена к достоверности, при этом 5 государств (Швейцария, Италия, Португалия, Люксембург, Греция) изменили саму формулировку концепции

и 2 государства (Германия, Исландия) закрепили измененную формулировку нормативно, воспользовавшись предусмотренными возможностями отступлений от правил для членов ЕС (Nobes, 1993, p. 43–45; Aisbitt, Nobes, 2003, p. 320–323; Hudack, 1993, p. 200–210). В то же время стейкхолдеры не согласны видеть в данной концепции лишь соответствие учетным стандартам (Kirk, 2006, с. 230). В связи с этим не удивительна и наблюдаемая тенденциозность оценок данной концепции в научной среде. Причем негативные оценки обусловлены не только отсутствием продолжительного опыта ее применения в континентальной Европе, но и наличием негативного опыта ее применения в США, Великобритании и Ирландии.

Так, например, Б. А. Рузерфорд отмечает, что доктрина достоверного и добросовестного взгляда не имеет достаточного разъяснения, а без такого разъяснения данная доктрина не может обслуживать интересы пользователей отчетности. Выход из ситуации Б. А. Рузерфорд видит в соблюдении общепринятых учетных принципов, гарантирующих качество финансовых отчетов, вместо или вместе с доктриной достоверного и добросовестного взгляда (Rutherford, 1985, p. 486–491). Аналогичное мнение высказывает и К. ван Хулле, считающий концепцию достоверного и добросовестного взгляда полезной, но лишь в контексте учетного регулирования, базирующегося на концептуальных основах (Hulle van, 1997, p. 717). Отсутствие разъяснений значения данной концепции в учетных стандартах при постоянном использовании ссылок на нее отмечают и Б. Г. Экхолм и П. Троберг (Ekholm, Troberg, 1998, p. 115), Дж. Е. МакЭнро и С. К. Мартенс (McEnroe, Martens, 2004, p. 430).

Кроме того, необходимо отметить и различия в восприятии содержания концепции достоверного и добросовестного взгляда бухгалтерами и частными стейкхолдерами, что было экспериментально доказано К. А. Хоугтоном (Houghton, 1987, p. 150), П. Уолтоном (Walton, 2014, p. 80–90).

Наконец, разочарование в свободе применения нормативных регулятивов достигло крайней точки в высказывании Г. Хэмилтона и С. О'Хогартея, что концепция достоверного и добросовестного взгляда есть «субъективное словосочетание, посредством которого ее сторонникам представляется, что они в известной степени объективны» (Hamilton, O'Hogartaigh, 2009, p. 915).

Тем не менее в современных реалиях ужесточения конкуренции, когда финансовая отчетность становится одним из инструментов конкурентной борьбы за использование экономических ресурсов, невозможно игнорировать факт необходимости соблюдения баланса интересов бизнеса и общества, своеобразным гарантом которого фактически является концепция достоверного и добросовестного взгляда, пережившей множество терминологических трансформаций и переосмыслений, но сохранившая свою суть. Как показали исследования SEC в 2003, 2008 и 2010 гг., свобода применения учетных стандартов, равно как и жесткая регламентированность учетного регулирования, не обеспечивают качества финансовой отчетности, необходимого для коммуникации бизнеса с обществом (SEC, 2003; 2008; 2010). Необходим концептуальный каркас для создания системы эффективного учетного регулирования, в основе которого может и должна находиться концепция достоверного и добросовестного взгляда в качестве базиса для вынесения компетентных и этичных профессиональных суждений.

3. Заключение

В статье изложены результаты комплексного исследования истории создания и современного состояния концепции достоверного и добросовестного взгляда на формирование финансовой отчетности за рубежом. При этом проанализированы

содержание концепции с позиции теории и практики, форма ее нормативного закрепления и ее восприятие обществом, с учетом накопленного к настоящему времени опыта ее применения и вызовов современности.

Предпосылкой создания данной концепции стало диалектическое единство интересов бизнеса (потребности в свободе) и общества (права знать) с учетом возможностей самого бухгалтерского учета. Повсеместное распространение данная концепция получила после вступления Великобритании в Европейский союз и по мере распространения международных стандартов финансовой отчетности. При этом единообразное нормативное закрепление содержания концепции отсутствует. Вместе с тем интерпретация данной концепции в теоретическом и прикладном аспектах различается с учетом национальных особенностей культуры, законодательного регулирования и учетных стандартов. Интерпретация концепции колеблется от широкой трактовки, оправдывающей свободу бизнеса в формировании финансовых отчетов в обмен на готовность нести ответственность за достоверность представленной информации, до узкой трактовки, позволяющей лишь применение выбора в целях формирования отчетности из прямо предусмотренных в учетных стандартах приемов и способов. При этом прикладные функции концепции включают в себя как этический инструментарий, апеллируя к необходимости беспристрастного формирования финансовой отчетности и недопустимости манипуляций выводами ее пользователей, так и инструментарий преодоления несовершенств, архаизмов и противоречий действующего учетного регулирования.

В России смысл концепции достоверного и добросовестного взгляда в бухгалтерском учете и, что, может быть, даже более важно, пределы ее трактовки еще только предстоит установить. При этом исследования действующих положений нормативных правовых актов в сфере бухгалтерского учета недостаточно. Необходимо обратиться к истокам данной концепции в отечественных работах в области бухгалтерского учета.

В целом, результаты проведенного анализа позволяют предположить, что сущность концепции достоверного и добросовестного взгляда на формирование финансовой отчетности выражается в достоверном раскрытии значительных неопределенностей, добросовестно дающем пользователям возможность их оценить. При этом в современных экономических условиях рассматриваемая концепция не утрачивает своей актуальности как своеобразный гарант соблюдения баланса интересов бизнеса и общества, как основа концептуального каркаса для создания системы эффективного учетного регулирования, как базис для вынесения компетентных и этических профессиональных суждений.

Источники

Бычкова С. М., Алдарова Т. М. Понятия достоверности и существенности в бухгалтерском учете // Аудиторские ведомости. 2007. № 1. С. 10–15.

Бычкова С. М., Янданова Ц. Н. Бухгалтерская отчетность. Возможности моделирования для принятия управленческих решений. М., 2008.

Карельская С. Н., Зуга Е. И. Достоверность и информационные границы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 9. С. 32–44.

Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса, или как понимать баланс: учеб.-практ. пособие. М., 2009.

Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: учеб. пособие. М., 2010.

Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М., 1999.

Пятов М. Л. Нейромаркетинг бухгалтерской отчетности: история вопроса // Бух.1С — Интернет-ресурс для бухгалтера. 2017а. URL: <https://buh.ru/articles/documents/56834>. (дата обращения: 20.02.2017).

Пятов М. Л. Нейромаркетинг финансовой отчетности: неопределенное настоящее и возможное будущее // Бух.1С — Интернет-ресурс для бухгалтера. 2017б. URL: <https://buh.ru/articles/documents/57665>. (дата обращения: 20.02.2017).

Соколов Я. В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах / отв. ред. Ф. Ф. Бутынец. М., 2005.

Соколов Я. В., Бычкова С. М. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 1999. № 12. С. 86–89.

Соколов Я. В., Казанникова Е. В. Достоверный и добросовестный взгляд // Финансы и бизнес. 2005. № 4. С. 85–98.

Соколов Я. В., Терентьева Т. О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // Бухгалтерский учет. 2001. № 12. С. 53–57.

Шепп И. Ф. Бухгалтерия и баланс. М., 1926.

Aisbitt S., Nobes Ch. The True and fair View Requirement in Recent National Implementations // Accounting and Business Research. 2003. Vol. 33. Iss. 4. P. 311–325.

Alexander D. A European True and Fair View? // European Accounting Review. 1993. Vol. 2. Iss. 1. P. 17–46.

Amat O., Blake J., Oliveras E. Spanish Auditors and “True and Fair View”. Economics Working Paper 409. 2000. Jan.

Amat O., Blake J., Oliveras E. The Struggle Against Creative Accounting: Is “True and Fair View” part of the Problem or Part of the Solution? / UPF Economics Working Paper № 363. University Pompeu Fabra. April. 1999.

Benson H. Accounting for Life. London, 1989.

Blake J., Higson A. A Consideration of the Significance and Value of the «Neutrality» Concept in Financial Accounting // Accounting Forum. 1992. Sept. P. 4–32.

Cowan T. K. Are Truth and Fairness Generally Acceptable? // Accounting Review. 1965. Oct. P. 188–194.

Chambers R. J., Wolnizer P. W. A True and Fair View of Position and Results: the Historical Background // Accounting, Business & Financial history. 1991. Vol. 1. Iss. 2. P. 197–214.

Cunningham L. A. Semiotics, Hermeneutics and Cash: An Essay on the True and fair View // Research paper № 06. Boston College Law School. 2003. March.

Ekholm B.-G., Troberg P. Quo Vadis True and Fair View? // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. 1998. Vol. 7. Iss. 1. P. 113–129.

Evans L. The True and Fair View and “Fair Presentation” Override of IAS 1 // Accounting and Business Research. 2003. Vol. 33. Iss. 4. P. 311–325.

Hamilton G., O’Hogartaigh C. The Third Policeman: “The True and Fair View”, Language and Habitudes of accounting // Critical Perspectives on Accounting. 2009. Vol. 20. Iss. 8. P. 910–920.

Ho H. A Case Study of True and Fair View Override in Financial Reporting // Nang Yan Business Journal. 2016. Vol. 5. N 1. P. 13–19.

Houghton K. A. True and Fair View: An Empirical Study of Connotative Meaning // Accounting, Organizations and Society. 1987. Vol. 12. Iss. 2. P. 143–152.

Hudack L. R. A Review of the Implementation of “True and Fair” Financial Reporting in France from a Sociohistorical Perspective // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. 1993. Vol. 2. Iss. 2. P. 197–213.

Hulle van K. The true and Fair View Override in the European Accounting Directives // European Accounting Review. 1997. Vol. 6. Iss. 4. P. 711–720.

Karan R. Irreconcilable Legal and Accounting Views of “A True and Fair View”: An Emerging Alternative from Australian Reforms // Journal of Law and Financial Management. 2002. Nov. Vol. 1. N 1. P. 44–52.

Kilgore A., Leahy Sh., Graeme M. The True and Fair View Concept: Evidence from Australia // Asian Review of Accounting. 1999. Vol. 7. Iss. 1. P. 96–111.

Kirk N. E. Perceptions of True and Fair View Concept: an Empirical Investigation // Abacus. 2006. Vol. 42. Iss. 2. June. P. 205–235.

Kirk N. E. “True and Fair View” Versus “Present fairly in Conformity with Generally accepted Accounting Principles” // Discussion Paper Series 208. Massey University. 2001. Aug.

Lee G. A. Modern Financial Accounting. Nelson, Walton on Thames, Surrey, 1981.

Mayson S. W., French D., Ryan C. L. Company Law. London, 1989.

- McEnroe J. E., Martens S. C. It's time for true and fair view // *Accounting forum*. 2004. Dec. Vol. 28. Iss. 4. P. 427–430.
- McGee A. The “True and Fair View” Debate: A Study in the Legal Regulation of Accounting // *The Modern Law Review*. 1991. Vol. 54. N 6. P. 874–888.
- Nobes Ch. The True and Fair View Requirement: Impact on and of the Fourth Directive // *Accounting and Business Research*. 1993. Vol. 24. Iss. 93. P. 35–48.
- O'Hogartaigh C. Research of Financial Accounting and Uncertainty: Developments and Departures. Dublin City University Business School. Research Paper Series. Paper N 11. 1996.
- Ordelheide D. True and fair view: A European and German perspective II // *European Accounting Review*. 1996. Vol. 5. Iss. 3. P. 495–506.
- Parker R. H. Debating True and Fair in Australia: An Exercise in Deharmonization? // *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 1994. Vol. 3. Iss. 1. P. 41–69.
- Ramachandran J., Subramaniam R. An Empirical Study on the Auditors “True and Fair View” Reporting // International Conference on Advancements in Information Technology with Workshop of ICBMG 2011. IPCSIT. 2011. Vol. 20. P. 277–282.
- Rutherford B. A. The True and Fair View Doctrine: A Search for Explication // *Journal of Business Finance & Accounting*. 1985. Vol. 12. Iss. 4. P. 483–494.
- Ryan J. B. A True and Fair View: A Revised “Accounting Interpretation” Accounting & Finance // Working Paper 88/1. University Wollongong. 1998. March.
- Samuelsson M., Samuelsson M., Svensson J. True and Fair View — A Study of the implications of this concept within IAS and Swedish GAAP. Goteborg University. Fall, 2003.
- Securities and Exchange Commission (SEC). Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards. Washington, D. C., 2010.
- Securities and Exchange Commission (SEC). Progress Report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting to the United States Securities and Exchange Commission. Washington, D. C., 2008.
- Securities and Exchange Commission (SEC). Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System. Submitted to Committee on Banking, Housing and Urban Affairs of the U. S. Senate and Committee on Financial Services of the U. S. House of Representatives. Washington, D.C, 2003.
- Tweedie D. Imagine Field Versus the Rule Book: which is the Answer to Creative Accounting // *Pacific Accounting Review*. 1988. Dec. P. 1–21.
- Vyas A. H., Ambadkar R., Bhargava J. True and Fair View — A Fact or Illusion in the World of Creative Accounting // *International Journal of Multidisciplinary and Current Research*. May/June. 2015. Vol. 3. P. 572–575.
- Walton P. J. Accounting Harmonization and the Case of French use of the True and Fair View. A Dissertation ... for Degree of Doctor of Philosophy. London, 2014.
- Walton P. J. Introduction: the True and Fair View in British Accounting // *European Accounting Review*. 1993. Vol. 2. Iss. 1. P. 49–58.

References

- Aisbitt S., Nobes Ch. The true and fair view requirement in recent national implementations. *Accounting and Business Research*, 2003, vol. 33, N 4, pp. 311–325.
- Alexander D. A European true and fair view? *European Accounting Review*, 1993, vol. 2, iss. 1, pp. 17–46.
- Amat O., Blake J., Oliveras E. *Spanish Auditors and “True and Fair View”*. Economics Working Paper 409. 2000, Jan.
- Amat O., Blake J., Oliveras E. *The Struggle against Creative Accounting: Is ‘True and Fair View’ part of the problem or part of the solution?* UPF Economics Working Paper № 363. University Pompeu Fabra. 1999, April.
- Benson H. *Accounting for life*. London, 1989.
- Blake J., Higson A. A consideration of the significance and value of the «neutrality» concept in Financial Accounting. *Accounting Forum*, 1992, Sept., pp. 4–32.
- Bychkova S. M., Aldarova T. M. Concepts of reliability and materiality in the accounting [Ponjatija dostovernosti i sushhestvennosti v bukhgalterskom uchete]. *Audit records [Auditorskie vedomosti]*, 2007, N 1, pp. 10–15. (In Russian).
- Bychkova S. M., Yandanova T. N. *Financial statements. Modeling capabilities for management decision making [Bukhgalterskaya otchetnost']. Vozможности modelirovaniya dlya prinyatiya upravlencheskikh resheniy*. Moscow, 2008. (In Russian).
- Cowan T. K. Are truth and fairness generally acceptable? *Accounting Review*, 1965, Oct., pp. 188–194.

- Chambers R. J., Wolnizer P. W. A true and fair view of position and results: the historical background. *Accounting, Business & Financial history*, 1991, vol. 1, iss. 2, pp. 197–214.
- Cunningham L. A. *Semiotics, Hermeneutics and Cash: An Essay on the True and fair View*. Research paper № 06. Boston College Law School. 2003, March.
- Ekhholm B.-G., Troberg P. Quo vadis true and fair view? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 1998, vol. 7, iss. 1, pp. 113–129.
- Evans L. The true and fair view and “fair presentation” override of IAS 1. *Accounting and Business Research*, 2003, vol. 33, N 4, pp. 311–325.
- Hamilton G., O’Hogartaigh C. The Third Policeman: “The true and fair view”, language and habitues of accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 2009, vol. 20, N 8, pp. 910–920.
- Ho H. A Case Study of True and Fair View Override in Financial Reporting. *Nang Yan Business Journal*, 2016, vol. 5, N 1, pp. 13–19.
- Houghton K. A. True and Fair view: An empirical study of connotative meaning. *Accounting, Organizations and Society*, 1987, vol. 12, N 2, pp. 143–152.
- Hudack L. R. A review of the implementation of “true and fair” financial reporting in France from a socio-historical perspective. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 1993, vol. 2, iss. 2, pp. 197–213.
- Hulle van K. The true and fair view override in the European Accounting directives. *European Accounting Review*, 1997, vol. 6, iss. 4, pp. 711–720.
- Karan R. Irreconcilable Legal and Accounting Views of “A True and Fair View”: An Emerging Alternative from Australian Reforms. *Journal of Law and Financial Management*, 2002, Nov., vol. 1, N 1, pp. 44–52.
- Karel’skaja S. N., Zuga E. I. Reliability and information boundaries of financial statements [Dostovernost’ i informacionnye granicy finansovoj otchetnosti]. *International accounting [Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet]*, 2014, N 9, pp. 32–44. (In Russian).
- Kilgore A., Leahy Sh., Graeme M. The True and fair view Concept: Evidence from Australia. *Asian Review of Accounting*, 1999, vol. 7, N 1, pp. 96–111.
- Kirk N. E. Perceptions of true and fair view concept: an empirical investigation. *Abacus*, 2006, June, vol. 42, N 2, pp. 205–235.
- Kirk N. E. “True and Fair View” Versus “Present fairly in Conformity with Generally accepted Accounting Principles”. Discussion Paper Series 208. Massey University. 2001, Aug.
- Lee G. A. *Modern financial accounting*. Nelson, Walton on Thames, Surrey, 1981.
- Kovalev V. V., Kovalev Vit. V. *Balance analysis, or how to understand balance [Analiz balansa, ili kak ponimat’ balans: ucheb.-praktich. posobiye]*. Moscow, 2009. (In Russian).
- Kovalev V. V., Kovalev Vit. V. *Corporate finance and accounting: concepts, algorithms, indicators [Korporativnyye finansy i uchet: ponyatiya, algoritmy, pokazateli]*. Moscow, 2010. (In Russian).
- Mathews M. R., Perera M. H. B. *Theory of Accounting [Teorija buhgalterskogo ucheta]*. Ed. by Ja. V. Sokolova, I. A. Smirnovoj. Moscow, 1999. (In Russian).
- Mayson S. W., French D., Ryan C. L. *Company Law*. London, 1989.
- McEnroe J. E., Martens S. C. It’s time for true and fair view. *Accounting forum*, 2004, Dec., vol. 28, N 4, pp. 427–430.
- McGee A. The “True and Fair View” Debate: A Study in the Legal Regulation of Accounting. *The Modern Law Review*, 1991, vol. 54, N 6, pp. 874–888.
- Nobes Ch. The True and Fair View requirement: Impact on and of the Fourth Directive. *Accounting and Business Research*, 1993, vol. 24, N 93, pp. 35–48.
- O’Hogartaigh C. *Research of Financial Accounting and Uncertainty: Developments and Departures*. Dublin City University Business School. Research Paper Series. Paper N 11, 1996.
- Ordelheide D. True and fair view: A European and German perspective II. *European Accounting Review*, 1996, vol. 5, N 3, pp. 495–506.
- Parker R. H. Debating true and fair in Australia: An exercise in deharmonization? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 1994, vol. 3, N 1, pp. 41–69.
- Pyatov M. L. Neuromarketing of financial statements: the history of the issue [Neyromarketing buhgalterskoy otchetnosti: istoriya voprosa]. *Bukh. IS — an online resource for an accountant [Bukh.IS — Internet-resurs dlya bukhgaltera]*. 2017a. URL: <https://bukh.ru/articles/documents/56834>. (access date: 20.02.2017). (In Russian).
- Pyatov M. L. Neuromarketing financial statements: an uncertain present and possible future [Neyromarketing finansovoy otchetnosti: neopredelennoye nastoyashcheye i vozmozhnoye budushcheye]. *Bukh. IS — an online resource for an accountant [Bukh.IS — Internet-resurs dlya bukhgaltera]*. 2017b. URL: <https://bukh.ru/articles/documents/57665>. (access date: 20.02.2017). (In Russian).
- Ramachandran J., Subramaniam R. *An Empirical Study on the Auditors “True and Fair View” Reporting*. International Conference on Advancements in Information Technology with workshop of ICBMG 2011. IPCSIT. 2011, vol. 20.
- Rutherford B. A. The True and Fair view doctrine: A Search for Explication. *Journal of Business Finance & Accounting*, Dec., 1985, vol. 12, iss. 4, pp. 483–494.
- Ryan J. B. *A True and Fair View: A Revised “Accounting Interpretation”* Accounting & Finance. Working Paper 88/1. University Wollongong, 1988, March.

Samuelsson M., Samuelsson M., Svensson J. *True and Fair View — A Study of the implications of this concept within IAS and Swedish GAAP*. Goteborg University, 2003.

Securities and Exchange Commission (SEC). Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards. Washington, D. C., 2010.

Securities and Exchange Commission (SEC). Progress Report of the Advisory Committee on Improvements to Financial Reporting to the United States Securities and Exchange Commission. Washington, D. C., 2008.

Securities and Exchange Commission (SEC). Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System. Submitted to Committee on Banking, Housing and Urban Affairs of the U. S. Senate and Committee on Financial Services of the U. S. House of Representatives. Washington, D. C., 2003.

Sokolov Ja. V. *Accounting in foreign countries [Buhgalterskij uchet v zarubezhnyh stranah]*. Otv. red. F. F. Butynec. Moscow, 2005. (In Russian).

Sokolov Ja. V., Bychkova S. M. (1999). Reliability and conscientiousness of the preparation of financial statements [Dostovernost' i dobrosovestnost' sostavlenija buhgalterskoj otchetnosti]. *Accounting [Buhgalterskij uchet]*, 1999, N 12, pp. 86–89. (In Russian).

Sokolov Ja. V., Kazannikova E. V. A reliable and conscientious view [Dostovernyj i dobrosovestnyj vzgljad]. *Finance and business [Finansy i biznes]*, 2005, N 4, pp. 85–98. (In Russian).

Sokolov Ja. V., Terent'eva T. O. Professional judgment of the accountant: the results of the past century [Professional'noe suzhdenie buhgaltera: itogi minuvshego veka]. *Accounting [Buhgalterskij uchet]*, 2001, N 12, pp. 53–57. (In Russian).

Sherr I. F. *Bookkeeping and balance [Buhgalterija i balans]*. Moscow, 1926 (In Russian).

Tweedie D. Imagine field versus the rule book: which is the answer to creative accounting. *Pacific Accounting Review*, 1988, Dec., pp. 1–21.

Vyas A. H., Ambadkar R., Bhargava J. True and Fair View — A Fact or Illusion in the World of Creative Accounting. *International Journal of Multidisciplinary and Current Research*, 2015, vol. 3, May/June, pp. 572–575.

Walton P. J. *Accounting harmonization and the case of French use of the true and fair view. A Dissertation ... for Degree of Doctor of Philosophy*. London, 2014.

Walton P. J. Introduction: the true and fair view in British accounting. *European Accounting Review*, 19993, vol. 2, iss. 1, pp. 49–58.