

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

М. Л. Пятов¹

докт. экон. наук, профессор кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

И. А. Смирнова²

канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

ПЕРЕХОД К МСФО: ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ СУЖДЕНИЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА БУХГАЛТЕРА

Переход к МСФО — что это такое?

Произошедшие за последние годы изменения в содержании отечественных нормативно-правовых актов, формирующих учетную практику, значительно изменили статус Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) именно как «руководства к действию» для российского бухгалтера. Нормативно-определяемые связи между содержанием Российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и МСФО становятся все теснее и в этих условиях важно ясно прояснить, какое значение имеют сегодня предписания МСФО для российского бухгалтера и каковы возможные последствия их внедрения для отечественной практики. Особенно это важно в условиях, когда так существенно расширяются границы применения МСФО и их влияния на практику формирования количественной экономической информации в связи с выходом в свет МСФО для малых и средних компаний (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities).

Однако во многом речь необходимо вести не об изменениях в содержании отечественных учетных регулятивов. Необходимо обратить внимание на редко обсуждаемый, но, по мнению авторов, весьма важный аспект применения МСФО — социальный. Вопрос здесь заключается в том, готово ли профессиональное сообщество к принятию общей концепции МСФО, насколько идеи профессионального суждения, профессиональной ответственности близки нашим коллегам, какова реальная потребность в бухгалтерской информации, формируемой в соответствии с МСФО. Не нужно забывать, что МСФО — это продукт многолетней работы представителей бухгалтерского профессионального сообщества развитых стран. Это мнение профессионалов о роли учета в экономической жизни общества и месте бухгалтера в социальной картине. Это ряд постулатов, идей, которые носят в большей степени не нормативный (предписывающий), а естественный характер «должного положения вещей». Ни одно

¹ Эл. адрес: mlpyatov@yandex.ru

² Эл. адрес: smira@rambler.ru

конкретное правило того или иного МСФО, переведенное на русский язык, не помогает в знакомстве со стандартами в целом, так как понимание этой общей идеи МСФО — необходимости усилий для совершенствования методов создания качественной, надежной и полезной заинтересованным лицам количественной информации, и, что еще важнее, профессиональной ответственности за нее перед обществом.

МСФО — это квинтэссенция положений англо-американской учетной школы, в рамках которой создано самое серьезное в настоящее время профессиональное бухгалтерское сообщество. Базовым положением его формирования и развития было обеспечение достоверности бухгалтерской информации.

Восприятие идей профессиональной этики и суждения в России

К сожалению, если сегодня, общаясь с нашими коллегами, мы начнем говорить о профессиональном суждении бухгалтера, многие из них улыбнутся, в лучшем случае подумав, что перед ними не знающий практики романтик. Такая ситуация объясняется тем, что до сих пор, несмотря на все изменения, которые произошли в регламентации учета в России, мало кто воспринимает бухгалтерский учет как область принятия управленческих решений, а бухгалтерскую отчетность как информацию, реально влияющую на экономические рынки. Если же обратить внимание на тенденции, имеющие место в нормативном регулировании учета в последние годы, то со всей очевидностью можно прийти к выводу о том, что правила учета в России все больше меняются под воздействием идей англо-американской школы учета. Самыми важными из имеющих место новаций являются введение в практику учета в России идеи учетной политики и провозглашение Федеральным законом «О бухгалтерском учете» приоритета профессионального суждения бухгалтера над предписаниями нормативных актов.

Почему же такие значимые новации оставляют многих наших коллег равнодушными? Причина этого кроется в восприятии бухгалтерского учета, которое сложилось в России за последние годы. Посмотрим, что происходило в отечественной учетной практике в 90-е годы XX в. и первые годы XXI в.

Тенденции учетной практики последних лет

90-е годы прошлого века сформировали две тенденции практики учета в нашей стране — налоговую ориентацию бухгалтерской отчетности и, как следствие первой, значимое расхождение между данными официальной бухгалтерской отчетности и реальным положением дел на предприятии.

Очевидно, что единственным реальным пользователем бухгалтерской отчетности подавляющего числа предприятий в те годы был налоговый инспектор. И сейчас налоговые органы часто рассматриваются как основные пользователи официальной бухгалтерской отчетности. Особенно это характерно для организаций мелкого и среднего бизнеса. При этом очевидно, что никогда и никто искренне не хочет платить налоги. Отсюда стремление предприятий продемонстрировать в отчетности, правила составления которой, подчинены нормам налогового законодательства, как можно более скромные показатели результатов своей деятельности. Это и объясняет имевшее место положение вещей, при котором официальная бухгалтерская отчетность не вполне соответствовала фактическим хозяйственным операциям предприятия. Но, если отчетность недостоверна, никто не будет принимать какие-либо управленческие решения на основании анализа ее данных. Как следствие, управленческие решения, прежде всего об инвестициях в бизнес, принимались далеко не по результатам анализа

официальной бухгалтерской информации. При этом огромное количество предприятий из года в год стабильно отражало в отчетности убытки, не спеша при этом закрываться. Так, целью ведения официального бухгалтерского учета во многих предприятиях стало исключительно удовлетворение интересов налоговых органов.

Новации в системе регулирования учетной практики постепенно меняли эту ситуацию. Переломным стал 2002 г. Вступила в силу глава 25 НК РФ. Налоговый учет начал функционировать как параллельная официальному бухгалтерскому учету система. В результате этого официальный бухгалтерский учет начинает рассматриваться в ряде фирм как совершенно бесполезный довесок к налоговому учету. При этом процессы реформирования учета в России, перехода на МСФО, ввод новых понятий и категорий, таких, например, как события после отчетной даты, условные факты хозяйственной жизни проходят как нечто совершенно далекое от практики этих компаний и ее мало касающееся. В этих условиях как многие наши коллеги, так и их руководители, единственной выгодой от наличия официального бухгалтерского учета на предприятии видят отсутствие штрафов за его ненадлежащее ведение со стороны налоговых органов.

Безусловно, такое положение вещей имело и имеет место далеко не всегда и далеко не везде в России, но, к сожалению, это весьма распространенная тенденция. Данная ситуация сформировала определенное отношение к официальному бухгалтерскому учету как среди части наших коллег, так и менеджмента предприятий в целом как к работе, направленной исключительно на удовлетворение интересов налоговых органов и совершенно бесполезной для целей управления компанией.

Бухгалтерская профессия, профессиональная этика и профессиональное суждение

Говоря о переходе к МСФО, просто необходимо понять, что Международные стандарты — это прежде всего совершенно особый взгляд на социальную роль учетной профессии и ее представителей, роль бухгалтерского учета в экономической жизни общества. Восприятие бухгалтерского учета и бухгалтеров как обществом, так и самими представителями профессии — это результат становления и развития профессионального бухгалтерского сообщества, представляющего англо-американскую школу учета, развития его в конкретных экономических условиях (Львова, 2005; Edwards, 1989).

Англоговорящее бухгалтерское профессиональное сообщество прошло долгий и сложный путь с момента своего формирования до современного состояния. Его рассмотрение позволяет понять, что именно в системе координат данного направления развития мировой бухгалтерской практики действительно означают слова «профессиональный бухгалтер», «профессиональное сообщество», «профессиональное суждение», «профессиональная этика», «профессиональная культура» и т. п. Эти вопросы хорошо освещены в доступной широкому кругу российских читателей книге М. Р. Метьюса (M. R. Mathews) и М. Х. Б. Переры (M. H. B. Perera) «Accounting theory & development», перевод которой вышел в свет в России в 1999 г. (Мэтьюс, Перера, 1999).

Как отмечают авторы этой книги, профессиональная этика в бухгалтерской профессии развивалась эволюционно, причем в развитии этических норм нашла яркое отображение их практическая направленность (Мэтьюс, Перера, 1999, с. 521).

С вступлением в силу первого Акта о совместных предприятиях 1844 г. в Великобритании деятельность бухгалтеров постепенно расширялась не только на

ниве финансового учета, но и в области аудита и прогнозирования банкротства. Рост профессии сопровождался общественным доверием к бухгалтерам. Однако доверие к бухгалтерской профессии может быть поддержано только тогда, когда сами бухгалтеры уверены в качестве своей работы и необходимости быть независимыми и компетентными.

По мнению Мэтьюса и Переры, при составлении специальных правил бухгалтеры всегда основываются на интересах трех групп: общества, клиентов и других бухгалтеров. Разрешение конфликтов между интересами групп определяется их приоритетностью. Общество, выступая самой большой группой, имеет самый высокий приоритет. Профессиональные правила формировались в результате обобщения наиболее распространенных норм поведения бухгалтеров или выводились из опыта конкретных ситуаций, когда возникал конфликт интересов и ставился под угрозу престиж профессии. Так, развивался этический кодекс, а правила изменялись и расширялись в соответствии с изменяющимися обстоятельствами внешней среды. В частности, в США совсем недавно был отменен запрет на рекламу бухгалтерской профессии. Социальные и экономические обстоятельства обусловили тот факт, что бухгалтерская профессия в США в 1978 г. прекратила регулирование правил юридических услуг и рекламы. Подобная ситуация возникла в Великобритании и Австралии в 1984 г., а в Новой Зеландии — в 1986 г. Все это свидетельствует о том, пишут авторы, что бухгалтерская профессия отвечает как собственным ожиданиям, так и требованиям деловых кругов, регулирующих органов и пользователей бухгалтерской отчетности, которые полагаются на независимость, честность, объективность профессионалов и их приверженность профессиональным стандартам (Мэтьюс, Перера, 1999, с. 525).

Однако, как отмечают Мэтьюс и Перера, в мае 1985 г. (т. е. задолго до событий последних лет, существенно подорвавших доверие к бухгалтерской информации) Джордж Д. Андерсен, в прошлом председатель совета Американского института присяжных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA))¹ и глава специального комитета по стандартам деятельности присяжных бухгалтеров, отметил, что «разрушение принципов сдержанности, консерватизма и верности по отношению к основным профессиональным ценностям шло такими темпами, какие не имели прецедента в истории профессии. Мы полагаем... что профессия находится на грани кризиса с точки зрения ее способности служить общественным интересам» (там же).

И здесь необходимо обратить внимание читателей на то, что Совет по МСФО сегодня выдвигает задачу в обеспечении должного места и роли бухгалтерской информации и бухгалтерской профессии в социальной жизни общества. Как отмечает глава управления финансовой отчетности и корпоративного права Европейской комиссии Карел Ван Хулле, применение МСФО «требует глубокого понимания того, на достижение каких целей направлен стандарт, а не того, как конкретное событие или операцию можно уложить в рамки стандарта для получения желаемого результата» (Александр, Бриттон, Йориссен, 2005, с. 11). Эта фраза, на наш взгляд, хорошо передает содержание должного подхода к применению МСФО и попытке их понимания. Цели, которые стоят перед бухгалтерским учетом в соответствии с идеологией МСФО, определяются той ролью, которую призвана играть бухгалтерская информация в экономической жизни.

¹ Необходимо отметить, что термин «присяжный» применительно к американскому бухгалтеру используется при переводе отчасти условно, чтобы обеспечить соответствие британскому присяжному бухгалтеру (*chartered accountant*). Иначе говоря, американские бухгалтеры именовались «дипломированными общественными», что подчеркивало не только их квалификацию, но и принадлежность к частному, а не к государственному сектору экономики.

Если мы обратимся непосредственно к тексту «Принципов» МСФО, то сможем прочесть, что «цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях финансового положения компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений». Таким образом, бухгалтерская информация должна стать основой для принятия экономических (управленческих) решений лицами, так или иначе заинтересованными в деятельности компании, составляющей отчетность.

На обсуждаемые нами особенности социальной трактовки профессии бухгалтера англо-американской школой учета обращают внимание и отечественные авторы. Так, например, Я. В. Соколов отмечает, что «у нас все полагают, что МСФО — это некая новая инструкция, которая применяется в экономически развитых странах и на которую давно пора перевести наш отечественный бухгалтерский учет... Но это не так. В сущности, то, что называется международными стандартами финансовой отчетности, МСФО, есть некий набор бухгалтерских правил, которые следует применять не как директивные предписания, а каждый бухгалтер должен принимать на их основе решения, опираясь на свое профессиональное суждение ... именно в профессиональном суждении скрывается вся сила правил ведения бухгалтерского учета (Соколов, 2009, с. 14).

Профессиональная этика бухгалтера как результат развития британо-американской философии права

Необходимо отметить, что идея профессионального суждения в бухгалтерском учете непосредственно связана с идеями профессиональной этики бухгалтера, в основе работы которого должно лежать стремление сделать отчетность компании максимально объективным рассказом заинтересованным лицам о положении дел в компании и, как следствие, рассказом, максимально для этих лиц полезным. Именно обеспечением этой цели объясняется возможность отступления от предписаний учетных регулятивов. Данный подход согласуется с общей философией англоязычного права, которую прекрасно характеризует Лон Л. Фуллер (1902—1978). Говоря о праве и морали права как об обеспечении социальной жизни и позитивного развития общества, он разделял мораль стремления и мораль долга как две составляющих основы социальной жизни, в том числе соответственно и экономической. Мораль стремления как воплощение идей, берущих основы в греческой философии, — это, по определению Фуллера, «мораль жизни в соответствии с Благом, стремления к совершенству, самой полной реализации человеческих сил» (Фуллер, 2007, с. 15). При этом «в качестве обертонов морали стремления могут проявляться стремления, граничащие с долгом» (там же). В отличие от морали стремления, которая, как указывает Фуллер, «начинает с вершины человеческих достижений», «мораль долга начинается с их фундамента. Она закладывает базовые нормы, без которых упорядоченное общество невозможно и без которых упорядоченное общество, направленное к достижению тех или иных определенных целей, существовать не может. Таким образом, *возможность достижения* тех или иных целей как результата жизни общества в целом и его членов обеспечивается следованием морали долга, но залогом *собственно достижения* этих целей является следование морали стремления. Применение данных утверждений к бухгалтерской практике позволяет определить учетные регулятивы (нормативные акты или профессиональные стандарты), как следствие, воплощения морали долга, а профессиональное суждение бухгалтера, как следование на практике морали стремления. Это означает, что реализация профессионального суждения в бухгалтерской

практике — это возможность повлиять на степень объективности содержания бухгалтерской отчетности, честность повествования о положении дел в компании и, что следовало назвать первым, осознание своей ответственности перед заинтересованными в делах компании лицами (Пятов, Смирнова, 2008).

Возвращаясь к упомянутой выше работе Я. В. Соколова, хочется процитировать еще одно его высказывание: «Надо помнить, что только развитие профессиональной бухгалтерской этики может принести плоды. Сейчас в нашей стране действует такой Кодекс, утвержденный Институтом профессиональных бухгалтеров. Но кто его знает? Кто с ним считается? И до тех пор, пока нормы этого Кодекса не войдут в плоть и кровь наших бухгалтеров, ни о каком успешном практическом использовании МСФО говорить не приходится» (Соколов, 2009, с. 15).

Профессиональное суждение и развитие отечественной бухгалтерской практики

В последние годы ситуация стала меняться. Это обусловлено целым рядом причин экономического характера, рассмотрение сути которых выходит за рамки данной статьи. Прежде всего изменения произошли в сфере крупного бизнеса, где отчетность в значительной степени «обелилась». Эти обстоятельства сделали актуальным иной подход к восприятию бухгалтерского учета. Официальный бухгалтерский учет стал рассматриваться не только как инструмент удовлетворения интересов налоговых органов.

В связи с этим актуальным стал вопрос о том, как функционирование учетной системы может приносить фирме экономические выгоды. «Выгодность» бухгалтерии администрация компаний весьма часто стала видеть в возможности влияния на принятие решений теми лицами, от которых зависит ее (компании) благополучие. Действительно, внешние пользователи бухгалтерской отчетности принимают решения относительно инвестиций в бизнес предприятия. И в том случае, если эти решения хотя бы отчасти принимаются на основе анализа бухгалтерской информации, т. е. данных внешней бухгалтерской отчетности, необходимо понимать возможность влияния на них через изменение ее (информации) содержания. Существует прямая связь между практически каждой бухгалтерской записью и возможными решениями пользователей отчетности об инвестициях в предприятие. Конкретные бухгалтерские записи, которые мы делаем, изменяют показатели отчетности (оценку активов, обязательств, прибыли, доходов, расходов и проч.). Изменение показателей отчетности меняют значение соответствующих аналитических показателей, получаемых путем их (данных отчетности) сопоставления (платежеспособности, рентабельности, соотношения источников финансирования и т. д.). Изменение результатов анализа бухгалтерской отчетности предприятия меняет мнение пользователей о его финансовом положении, а именно это мнение определяет их решения относительно того, вкладывать или не вкладывать в это предприятие деньги.

Самым мощным инструментом влияния на мнение пользователей отчетности о финансовом положении фирмы остается учетная политика. Несмотря на публичность информации о ее содержании, мало кто из пользователей отчетности до сих пор всерьез задумывается о методологии получения тех показателей, которые представлены в отчетности. Пользователю свойственно верить отчетности, подтвержденной аудитором, верить в однозначность ее данных, верить в то, что если в отчете о прибылях и убытках продемонстрирована прибыль, например, в 20 000 000 руб., то именно такую прибыль и получила фирма в отчетном году. А ведь не исключено, что если бы это предприятие в своей учет-

ной политике выбрало бы иной способ, например списания (декапитализации) расходов, в отчете мог быть показан убыток, а не прибыль.

И здесь бухгалтеру нужно принять решение о том, какие цели он будет преследовать, формируя учетную политику компании. Печально, но довольно часто, люди, равнодушные к методологической составляющей учетной политики в России, воспринимают ее исключительно как средство введения в заблуждение пользователей отчетности. А ведь позиция МСФО состоит в том, что с помощью учетной политики, бухгалтер исходя из своего профессионального суждения должен попытаться, формируя информацию о финансовом положении компании максимально позаботиться об интересах всех ее пользователей.

Дело в том, что объективно существующее ограничение бухгалтерской информации состоит в невозможности одновременного соответствия учетных данных всем выделяемым качественным характеристикам отчетности (фактически принципам учета) и всем интересам ее пользователей в силу существования определенных противоречий между ними. И здесь целью информации, создаваемой бухгалтерами конкретной фирмы, становится достижение оптимального соотношения между ними, что должно обеспечить выполнение основного предназначения бухгалтерской отчетности — предоставления заинтересованным лицам максимально объективной информации о финансовом положении фирмы.

Так, признавая выручку при наличии достаточной вероятности получения экономических выгод от исполнения сделки, мы фактически нарушаем идею консерватизма, при последовательной реализации которой мы не должны признавать дохода до получения денег. Отражая на балансе арендованные активы, мы, следуя требованию приоритета содержания над формой, отходим от идеи демонстрации имущественной обособленности компании. Переоценивая активы, мы отходим от последовательной реализации допущения непрерывности деятельности и т. д.

Относительная важность качественных характеристик бухгалтерской информации в различных случаях — это дело профессионального суждения. И здесь имеет значение понимание профессионального суждения бухгалтера в создании учетной информации, играющей очень значимую роль в экономической жизни общества.

Рассмотрим пример. Пусть это будет «классический» для учетной политики любой производственной организации выбор метода распределений условно-постоянных расходов. Напомним, что под условно-переменными в бухгалтерском учете понимаются расходы, величина которых зависит от объемов производства. Условно-постоянными называют расходы, объем которых не зависит от масштабов производства и соответственно номенклатура которых в течение длительного времени сохраняется постоянной. Определяемая Инструкцией по применению Плана счетов методология в самом общем виде предполагает отражение условно-переменных затрат организации на счета 20 «Основное производство», а условно-постоянных на счете 26 «Общехозяйственные расходы». При этом Инструкция по применению Плана счетов устанавливает возможность для организации выбора одного из двух подходов к соотношению условно-переменных и условно-постоянных расходов с отчетными периодами, в которых они фиксируются. Первый основывается на рассмотрении условно-постоянных расходов как составляющей затрат организации по выпуску продукции. Здесь утверждается, что хотя размер условно-постоянных расходов и не связан с объемом выпуска продукции, без этих затрат существование предприятия, задачей которого являются выпуск и продажа продукции, невозможно. Следовательно, расходы эти должны учитываться как один из элементов себестоимости продукции. С позиций исчисления финансовых результатов деятельности организации это означает, что часть данных расходов капитализируется в суммах оценки не-

завершенного производства и остатков готовой продукции на конец отчетного периода.

Второй вариант предполагает списание условно-постоянных расходов в полном объеме в том отчетном периоде, в котором они возникли, означает, что их суммы не учитываются при исчислении себестоимости выпускаемой продукции, а списываются в уменьшение финансового результата текущего отчетного периода.

Принимая решение относительно того, какой из методов учета расходов закрепить в учетной политике фирмы, мы можем исходить исключительно из цели произвести «нужное» впечатление на пользователей отчетности. И такой подход, к сожалению, довольно распространен на практике. И именно в возможности изменить схему учетных записей, превратить фирму из прибыльной в убыточную и наоборот очень часто видят «прелесть» учетной политики. Вместе с тем выбор методологии учета расходов в данном случае, конечно, должен определяться степенью соответствия представляемых в отчетности данных специфике работы фирмы и роли, которую играют условно-постоянные расходы в обеспечении основной деятельности компании и формировании ее финансового результата. Если расходы, отражаемые на счете 26, занимают значимую долю в общем составе затрат, обеспечивающих выпуск продукции фирмы и ее продажу, а операции, приводящие к их (расходов) возникновению, являются неотъемлемой частью процесса изготовления и реализации, они должны капитализироваться в остатках незавершенного производства и готовой продукции независимо от такой их характеристики, как «постоянность». Если же роль расходов, фиксируемых на счете 26, не связана с обеспечением процесса производства, то их декапитализация в полной сумме вполне оправдана и соответствует реальному положению дел.

Профессиональное суждение бухгалтера и управленческие решения в области организации системы учета

Говоря о профессиональном суждении бухгалтера, не нужно забывать о его роли в формировании системы учета фирмы. Она определяется прежде всего нормами Федерального закона «О бухгалтерском учете». Согласно ст. 6 данного Закона «организация бухгалтерского учета в организациях», «ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций». При этом «принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета».

Таким образом, согласно действующему российскому законодательству, формируя свое профессиональное суждение, бухгалтер выступает лишь советником руководителя фирмы, принимающего управленческие решения по организации системы учета в компании и выбору методологии отражения тех или иных фактов хозяйственной жизни.

Резюме

Подводя итоги сказанному, мы хотим подчеркнуть, что переход к МСФО — это процесс, который может стать началом совершенно «новой жизни» бухгалтерского учета в российской экономике. И речь в данном случае идет не о новой бухгалтерской методологии и даже не о принципе приоритета содержания над формой. Речь о совершенно новом понимании бухгалтерами своей роли в экономической жизни общества и осознании своей ответственности перед ним.

Хочется отметить, что, если мы поймем, что составляемая нами отчетность нужна обществу и наша работа имеет важнейшую социальную роль, нас не будут забавлять слова «профессиональное суждение» и «беспристрастный, добро-совестный взгляд на финансовое положение фирмы». Это будет восприниматься как что-то совершенно естественное. Ведь мы не удивляемся словам о важности профессионального суждения врача, принимающего решение о проведении хирургической операции, или профессиональном суждении адвоката, отстаивающего интересы своего подзащитного.

На протяжении весьма продолжительного периода времени наша профессия последовательно теряла статус. При этом наши коллеги теряли осознание своей работы как создания информации, на основе которой принимаются важнейшие решения, во многом определяющие экономическую жизнь общества. И сегодня, на наш взгляд, появляется действительный шанс что-то изменить.

Источники

- Александр Д., Бриттон А., Йориссен Э.* МСФО: от теории к практике. М., 2005.
- Львова Д. А.* Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. М., 2005.
- Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б.* Теория бухгалтерского учета / пер. с англ.; под ред. Я. В. Соколова и И. А. Смирновой. М., 1999.
- Пятов М. Л., Смирнова И. А.* Концептуальные основы Международных стандартов финансовой отчетности. М., 2008.
- Соколов Я. В.* Профессиональное суждение бухгалтера — весь смысл МСФО // Юрист и бухгалтер. 2004. № 2.
- Фуллер Лон Л.* Мораль права. М., 2007.
- Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф.* Теория бухгалтерского учета. М., 1997.
- Edwards J. D.* History of Public Accounting in the United States. Michigan, 1960.
- Edwards J. R.* A History of Financial Accounting. London, 1989.