

УДК 657.6

Роль профессионального суждения бухгалтера при подготовке пояснений к финансовой отчетности экономического субъекта

САТАЛКИНА ЕЛЕНА ВЛАДИМИРОВНА,

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета, Оренбург, Россия

E-mail: elena.satalkina@mail.ru

Аннотация

Качественно сформированная информация бухгалтерской (финансовой) отчетности должна обеспечивать объективность, полноту и достоверность раскрываемых данных. Анализ тенденций, сложившихся в международной и отечественной практике, показал, что основной акцент в настоящее время делается на информацию пояснительного характера. Такой подход позволяет не только разгрузить отчетные формы, но и раскрыть существенную информацию, в том числе имеющую только качественные, а не количественные характеристики, способную оказать влияние на решения пользователей. Вместе с тем систематизация практики формирования пояснений к бухгалтерской отчетности отечественными субъектами хозяйствования позволяет сформулировать ряд проблем, возникающих при подготовке пояснений. В первую очередь они связаны с отсутствием единого подхода к форме представления пояснений, реализованного в законодательстве, а также неоднозначностью решений по отбору существенной информации, подлежащей раскрытию. Наиболее адекватным инструментом, позволяющим нивелировать выявленные противоречия, а также повысить качество отчетной информации, на наш взгляд, является профессиональное суждение специалиста в области бухгалтерского учета.

Ключевые слова: профессиональное суждение, бухгалтерская отчетность, пояснения к отчетности, качественные характеристики, достоверность

The Role of an Accountant's Professional Judgment in Preparing Notes to the Company's Financial Statements

ELENA V. SATALKINA,

PhD in Economics, Associate Professor of the Accounting, Analysis and Auditing Department, Orenburg State University, Orenburg, Russia

E-mail: elena.satalkina@mail.ru

Abstract

High quality financial reporting must provide objective, complete and accurate accounting information. The analysis of trends prevailing in the international and domestic practice has shown that the main emphasis now is on explanatory information. This approach allows us not only to ease reporting forms, but also to disclose material information including information having qualitative rather than quantitative

characteristics which may influence the users' decisions. At the same time, the review of national practice of preparing notes to the financial statements allows us to single out a number of problems. First of all, they are connected with the lack of a unified legal approach to the form of notes' presentation coupled with a certain ambiguity in making decisions about what material information to disclose. Accountant professional judgment allows us to neutralize the above mentioned inconsistencies and improve the quality of the financial information.

Keywords: professional judgment, financial reporting, notes, qualitative characteristics, reliability

Бухгалтерская (финансовая) отчетность как совокупность показателей, характеризующих финансовое положение, финансовые результаты и изменения в финансовом положении субъекта хозяйствования за отчетный период и/или на отчетную дату, является единственным источником официальной информации, позволяющей заинтересованным пользователям подготавливать и принимать экономические решения. От качества и объема представленных данных во многом зависит:

- инвестиционная привлекательность компании, т.е. готовность потенциального инвестора вкладывать средства в новый для него бизнес;
- поддержание деловой репутации компании на должном уровне, т.е. своевременное информирование акционеров/собственников/инвесторов о результатах бизнеса и перспективах его развития.

Качество отчетности как в отечественной, так в зарубежной практике носит ярко выраженный субъективный характер и практически полностью относится к сфере профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета. Понятие «качество отчетности» или «качественные характеристики отчетности» в российских императивах, регламентирующих правила формирования отчетных показателей, отсутствует.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)¹ содержит требование о достоверном и полном раскрытии информации в отчетности, но не определяет ее «качество». При этом основным критерием достоверной отчетности является ее соответствие правилам, установленным

действующим бухгалтерским законодательством, а не полезность информации для пользователей.

Анализируя международный подход к определению «качества отчетности», на наш взгляд, целесообразно рассмотреть Концептуальные основы финансовой отчетности², принятые Советом по Международным стандартам финансовой отчетности. Данный документ содержит отдельную главу, посвященную качественным характеристикам отчетности, их признакам и ограничениям. Концептуально полезность финансовой отчетной информации рассматривается через призму:

- 1) фундаментальных качественных характеристик, к которым отнесены уместность и правдивое представление;
- 2) качественных характеристик, повышающих полезность информации, т.е. сопоставимости, проверяемости, своевременности и понятности;
- 3) ограничений, связанных с затратами на представление полезной информации.

Исследованию вопросов достоверного раскрытия в отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования посвящены работы как отечественных, так и зарубежных ученых: А.С. Бакаева [1], Ф. ван Беста (Ferdy van Beest), Г. Браама (Geert Braam), С. Боеленс (Suzanne Voelens) [2], В.В. Ковалева [3], Б. Нидлза, Х. Андерсона, Дж. Колдуэлла [4], В.Д. Новодворского, Н.Н. Клинова [5], К. Нобесы (Christopher W. Nobesa), К. Стадлерба (Christian Stadlerb) [6], Т.А. Рудаковой [7, 8], Я.В. Соколова [9], Е.С. Соколовой [10], Х. Фазала (Hasaan Fazal) [11], А. Лалевич Филипович (Ana Lalević Filipović) [12], Э.С. Хендриксена, М.Ф. Ван Бреда [13], Е. Шахвана (Yousef Shahwan) [14] и др.

¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н (в ред. от 08.11.2010).

² Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://minfin.ru/> (дата обращения: 14.07.2016).

Обобщение авторских позиций позволяет сделать вывод о том, что для нивелирования отрицательных последствий субъективизма, неизбежно сопровождающего процесс формирования отчетных показателей, необходима четкая система критериев качества отчетности. При этом достоверность отчетных данных необходимо рассматривать лишь как компонент качества, а не единственный его индикатор.

Особый интерес представляют исследования Т.А. Рудаковой [7, 8], сформулировавшей концепцию достоверности отчетности и выделяющей «субъективизм профессионального суждения» как самостоятельный фактор, оказывающий или способный оказать влияние на качество бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Оригинальные предложения по формализации процесса определения качества отчетной информации изложены в работе [2], в которой Ф. ван Бест (Ferdy van Beest), Г. Браам (Geert Braam), С. Боеленс (Suzanne Boelens) сфокусировали свое внимание на значимости каждой отдельно взятой характеристики для оценки качества отчетности в целом. При этом авторы вводят минимальные и максимальные ранжированные значения существенности всех качественных характеристик.

В статье [12] А. Лалевич Филипович (Ana Lalević Filipović) с помощью математического инструментария проведена оценка качества отчетности как информации, имеющей стратегическое значение на рынке капитала.

Особый взгляд на качественные характеристики отчетной информации изложен в работе [14] Е. Шахвана (Yousef Shahwan), рассмотревшего их с позиции исторической трансформации и обозначившего перспективы развития.

Требования к качеству отчетности распространяются на все формы и виды отчетной информации, позволяющей пользователю принимать экономические решения. Однако наибольшие сложности с соблюдением качественных характеристик у специалиста, подготавливающего отчетность, с нашей точки зрения, возникают при формировании пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Сложившаяся ситуация обусловлена рядом объективных факторов. Во-первых, действующее

законодательство не позволяет однозначно трактовать понятие «пояснения» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности (см. рисунок). Представленная на рисунке схема наглядно демонстрирует разность терминологического аппарата, используемого в трех основных императивах, регламентирующих правила составления:

- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах³;
- пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах⁴.

Причем состав «пояснений» и «приложений» отличается, а Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 23.05.2016) вообще не установлен.

Во-вторых, состав и содержание пояснений определяются хозяйствующим субъектом самостоятельно, т.е. относятся к сфере профессионального суждения, поэтому могут корректироваться в зависимости от стратегических и/или тактических целей компании.

В-третьих, часть информации, раскрываемой в качестве пояснений, имеет качественные параметры, содержит оценочные/плановые значения. Это не позволяет измерить их количественно с достаточной степенью достоверности.

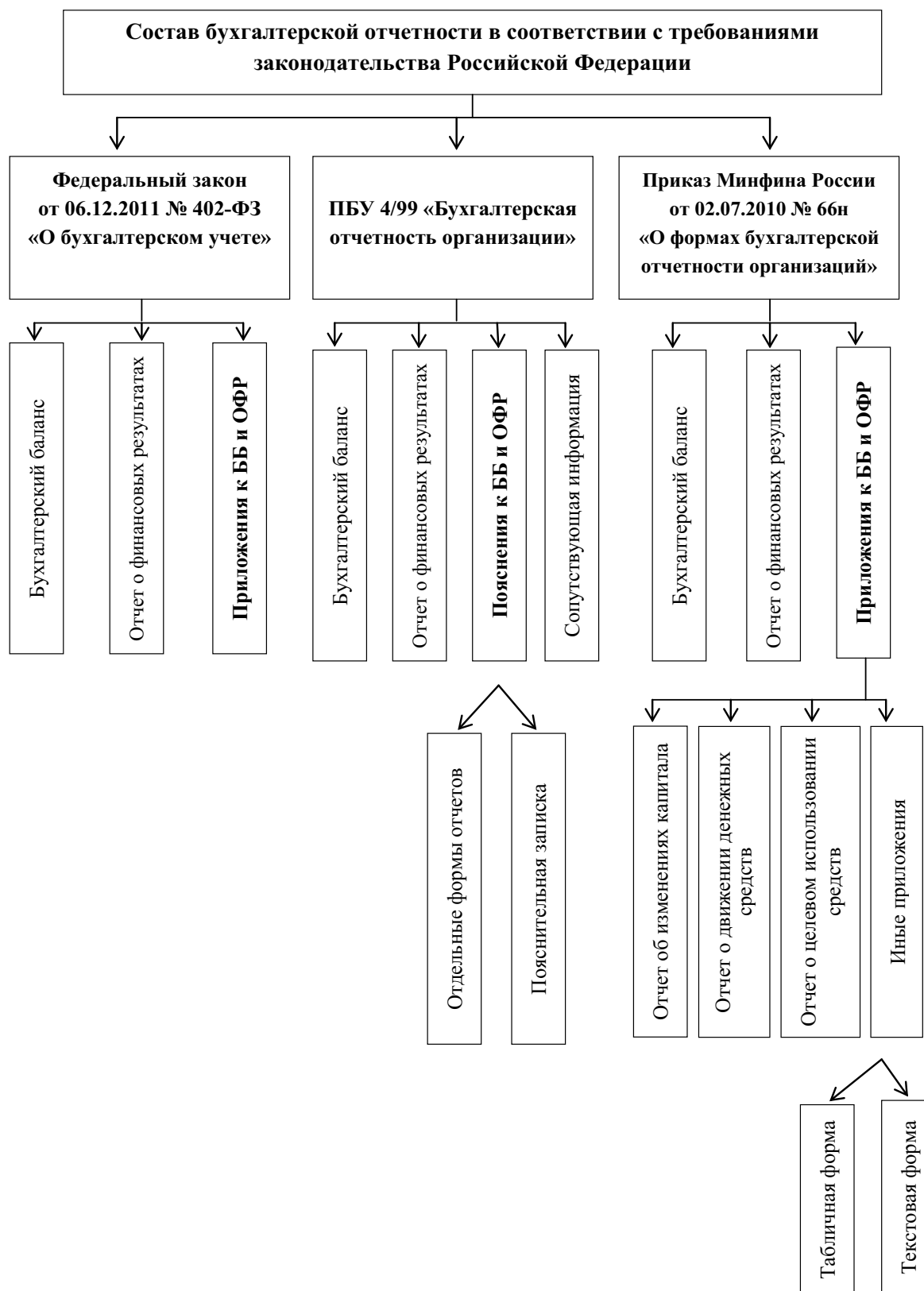
В-четвертых, неизбежно существует ряд событий, произошедших в прошлом или ожидаемых/неожиданных в перспективе, способных повлиять на отчетные показатели в будущем, предсказать влияние которых в настоящем с необходимой точностью невозможно.

В-пятых, открытый перечень показателей, раскрываемых в пояснениях, их многомерность, различные подходы к оценке, основанные на суждениях, существенно затрудняют формирование единых подходов к данному отчету, а также оценку его качества.

В целях дальнейшего исследования, проводимого в рамках статьи, необходимо четко определить состав приложений, входящих в комплект

³ См.: О бухгалтерском учете: Федеральный закон 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016); О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (в ред. от 06.04.2015).

⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н (в ред. от 08.11.2010).



**Сравнительная характеристика состава бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации:
ББ – бухгалтерский баланс; ОФР – отчет о финансовых результатах**

бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данный вопрос получил широкое обсуждение в профессиональном сообществе, например в публикациях О.В. Ефимовой [15], И.А. Варпаевой, Ю.В. Зарембо [16], Т.Ю. Кошкиной [17], Т.Л. Крутяковой [18].

Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) предусмотрено два вида пояснений: отдельные формы отчетов и пояснительная записка. Кроме того, в отчетности может раскрываться сопутствующая информация.

К отдельным формам отчетов отнесены:

- отчет о движении денежных средств;
- отчет об изменениях капитала;
- другие формы⁵.

Поскольку другие формы отчетов не поименованы в действующем стандарте, в профессиональном сообществе возникла дискуссия о составе отчетности и идентичности понятий «пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах» и «пояснительная записка». Результатом полемики стали письма Минфина России⁶ и ФНС России⁷, четко указавшие, что эти понятия являются самостоятельными, причем пояснения входят в состав отчетности, а пояснительная записка нет.

Так, Т.Л. Крутякова в практических рекомендациях по составлению годовой отчетности за 2015 г. констатирует, что «пояснительная записка — это некий дополнительный документ, не являющийся частью бухгалтерской отчетности, в котором раскрывается и информация, сопутствующая отчетности» [18].

Таким образом, в профессиональной среде к пояснительной записке сложилось отношение как к посредственному, периферийному, не обязательному документу. Поэтому, несмотря на то, что пояснительная записка позволяет разгрузить формы отчетности и упростить их восприятие, раскрыть дополнительную существенную информацию о финансово-хозяйственной

деятельности компании, привести сопоставимые данные за ряд отчетных периодов, отразить аналитические сведения для оценки финансового состояния и финансовой устойчивости компании, большинство бухгалтеров или составляет ее формально или полностью игнорирует.

Кроме того, Т.Л. Крутякова утверждает, что в пояснительной записке раскрывается только сопутствующая информация. Однако детальное изучение требований Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) и влияния профессионального суждения на раскрываемую в бухгалтерской отчетности информацию опровергает данный вывод (см. таблицу).

Приведенная в таблице структура пояснительной информации, подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности, позволяет сделать ряд выводов. Во-первых, часть информации носит сугубо описательный характер (положения учетной политики, события после отчетной даты, условные факты), зачастую не имеет достоверной стоимостной оценки, поэтому не может быть представлена в табличной форме.

Во-вторых, отражение сальдо и движения отдельных видов активов, обязательств и капитала без описания причин таких изменений делает информацию менее полезной для заинтересованного пользователя.

В-третьих, совокупность пояснительной и сопутствующей информации фактически представляет собой и пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, и пояснительную записку одновременно.

В-четвертых, при подготовке пояснений к бухгалтерской отчетности профессиональное суждение реализуется при выборе:

- формы раскрытия информации (табличной и/или текстовой);
- структуры пояснений и их объема;
- подходов к оценке прошлых или будущих событий и фактов хозяйственной жизни, способных оказать влияние на показатели отчетности в перспективе.

В-пятых, информация пояснительной записки не входит непосредственно в состав бухгалтерской отчетности и не подлежит обязательно аудиту. Вместе с тем именно эта информация позволяет заинтересованному пользователю

⁵ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н (в ред. от 08.11.2010).

⁶ См.: письмо Минфина России от 23.05.2013 № 03-02-07/2/18285; письмо Минфина России от 09.01.2013 № 07-02-18/01.

⁷ По вопросу представления в составе бухгалтерской отчетности пояснений: письмо ФНС России от 20.06.2013 № ЕД-4-3/11174@.

Влияние профессионального суждения на пояснения к бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)

Отчет	Информация, раскрываемая в отчете	Формирование профессионального суждения
Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	Основные положения учетной политики	Не формируется
	Заявление о соответствии бухгалтерской отчетности действующим правилам бухгалтерского учета и отчетности	Не формируется
	Причины отступления от действующих правил составления отчетности, влияние на показатели отчетности, примененных способов оценки	Формируется
	Наличие на начало и конец отчетного периода, движение в течение отчетного периода отдельных видов:	
	нематериальных активов	Не формируется
	основных средств	Не формируется
	арендованных основных средств	Не формируется
	финансовых вложений	Не формируется
	дебиторской задолженности	Не формируется
	резервов предстоящих расходов и платежей	Не формируется
	оценочных резервов	Не формируется
	кредиторской задолженности	Не формируется
	обеспечений обязательств и платежей, выданных и полученных	Не формируется
	Изменения в капитале:	
	уставном	Не формируется
	резервном	Не формируется
	добавочном	Не формируется
	Количество акций:	
	выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных	Не формируется
	выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично	Не формируется
	Номинальная стоимость акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ	Не формируется
	Прибыль, приходящаяся на одну акцию	Не формируется
	Объемы продаж продукции/товаров/работ/услуг по:	
	видам (отраслям) деятельности	Не формируется
	географическим рынкам сбыта (деятельности)	Не формируется
	Состав затрат на производство/издержек обращения	Не формируется
	Состав прочих доходов и расходов	Не формируется
	Чрезвычайные события и их последствия	Не формируется
События после отчетной даты	Формируется	

Окончание таблицы

Отчет	Информация, раскрываемая в отчете	Формирование профессионального суждения
	Условные факты хозяйственной деятельности	Формируется
	Прекращенные операции	Формируется
	Связанные стороны	Не формируется
	Государственная помощь	Не формируется
Сопутствующая информация	Динамика основных показателей финансово-хозяйственной деятельности за несколько лет	Не формируется
	Планы диверсификации бизнеса и изменения масштабов деятельности	Формируется
	Планируемые капитальные затраты и долгосрочные финансовые вложения	Формируется
	Политика в отношении заемных средств, управления рисками	Формируется
	Деятельность в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ	Не формируется
	Проведенные и планируемые природоохранные мероприятия	Не формируется/ формируется
	Иная информация, способная повлиять на решения, принимаемые пользователями отчетности	Формируется
	Иллюстрационный материал: аналитические таблицы, графики, диаграммы	Формируется

сформировать полное и достоверное представление о финансовом положении и финансовых результатах, а также ключевых рисках деятельности компании, которые могут повлиять на ее будущее.

Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 06.04.2015) наряду с отчетами об изменениях капитала, движении денежных средств и целевом использовании средств предполагает формирование иных приложений в табличной или текстовой форме. При этом рекомендуемой является форма 0710005 «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах», состоящая из девяти разделов, включающая информацию о наличии на начало и конец отчетного периода, движении в течение отчетного периода отдельных видов активов и обязательств в табличной форме. Пример раскрытия информации в текстовом формате рассматриваемым императивом не установлен.

Базируясь на существующей системе нормативного регулирования требований по формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности, считаем, что в условиях высокой конкуренции на рынках капитала пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности де-факто не могут заключаться только в заполненных таблицах, рекомендованных приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. от 06.04.2015). На наш взгляд, качественно сформированные пояснения, ориентированные в первую очередь на потребности заинтересованных внешних пользователей, должны представлять собой совокупность табличной и текстовой информации, максимально раскрывающих финансовое положение, финансовые результаты и изменения в финансовом положении субъекта хозяйствования. При этом данный документ должен иметь единое название и входить в пакет официальной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Литература

1. Бакаев А. Отчетность организации — важнейший механизм функционирования и развития экономики // Финансовая газета. 2005. № 35. С. 8.

2. *Beest F. van, Braam G., Boelens S.* Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. URL: <http://www.ru.nl/economie/onderzoek/nice-working-papers/> (дата обращения: 14.07.2016).
3. *Ковалев В.В.* Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Проспект, 2007. 1024 с. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.07.2016).
4. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Дж.* Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.
5. *Новодворский В.Д., Клинов Н.Н.* Требование достоверности при формировании бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 2000. № 13. С. 16–19.
6. *Nobesa C. W., Stadlerb C.* The qualitative characteristics of financial information, and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes. URL: <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/ABR-2014-0103-Qualitative-characteristics.pdf> (дата обращения: 14.07.2016).
7. *Рудакова Т.А.* Оценка достоверности учетно-отчетной информации: инструментарий и его основные компоненты // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 6. С. 2–14.
8. *Рудакова Т.А.* Учетно-отчетная информация: принципы подготовки в условиях ограничений // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 6. С. 2–13.
9. *Соколов Я.В.* Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. 1999. № 12. С. 86–89.
10. *Соколова Е.С.* Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации // Экономические науки. 2009. № 5. С. 293–299.
11. *Fazal H.* What are the important Qualitative characteristics of Financial Statements? URL: <http://pakaccountants.com/qualitative-characteristics-financial-statements/> (дата обращения: 14.07.2016).
12. *Lalević Filipović A.* Revised qualitative characteristics of financial statements as precondition for strengthening information power on capital market. URL: <http://facta.junis.ni.ac.rs/eao/eao201201/eao201201-07.pdf> (дата обращения: 14.07.2016).
13. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 577 с. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.07.2016).
14. *Shahwan Y.* Qualitative characteristics of financial reporting: a historical perspective. URL: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09675420810919748> (дата обращения: 14.07.2016).
15. *Ефимова О.В.* Аналитические аспекты раскрытия поясняющей информации бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости. 2015. № 3. С. 38–50.
16. *Варпаева И.А., Зарембо Ю.В.* Аудит выпуска и экспортной продажи продукции: информация аудируемого лица // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 23. С. 39–44.
17. *Кошкина Т.Ю.* Пояснения как часть бухгалтерской отчетности // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2013. № 2. С. 15–24.
18. *Крутякова Т.Л.* Годовой отчет — 2015. М.: АйСи Групп, 2015. 362 с.

References

1. *Bakaev A.* Otchetnost' organizatsii — vazhneishii mekhanizm funktsionirovaniia i razvitiia ekonomiki [Financial statements as an important mechanism of functioning and development of the economy]. *Finansovaia gazeta — Financial newspaper*, 2005, no. 35, p. 8 (in Russ.).
2. *Beest F. van, Braam G., Boelens S.* Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. URL: <http://www.ru.nl/economie/onderzoek/nice-working-papers/> (accessed: 14.07.2016).

3. Kovalev V.V. *Finansovyi menedzhment: teoriia i praktika* [Financial Management: Theory and Practice]. Moscow, Prospekt — Prospect, 2008, 1024 p. URL: <http://www.consultant.ru> (accessed: 14.07.2016) (in Russ.).
4. Nidlz B., Anderson Kh., Kolduell Dzh. *Printsipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2004, 496 p. (in Russ.).
5. Novodvorskii V.D., Klinov N.N. Trebovanie dostovernosti pri formirovanii bukhgalterskoi otchetnosti [The requirement of fairness in generation of financial statements]. *Bukhgalterskii uchet — Accounting*, 2000, no. 13, pp. 16–19 (in Russ.).
6. Nobesa C.W., Stadlerb C. The qualitative characteristics of financial information, and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes. URL: <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/ABR-2014-0103-Qualitative-characteristics.pdf> (accessed: 14.07.2016).
7. Rudakova T.A. Otsenka dostovernosti uchetno-otchetnoi informatsii: instrumentarii i ego osnovnye komponenty [Assessment of fairness of accounting and reporting information: tools and their basic components]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2016, no. 6, pp. 2–14 (in Russ.).
8. Rudakova T.A. Uchetno-otchetnaia informatsiia: printsipy podgotovki v usloviikh ogranichenii [Accounting and reporting information: principles of preparation under constraints]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2015, no. 6, pp. 2–13 (in Russ.).
9. Sokolov Ia.V. Dostovernost' i dobrosovestnost' sostavleniia bukhgalterskoi otchetnosti [Reliability and integrity in generating financial statements]. *Bukhgalterskii uchet — Accounting*, 1999, no. 12, pp. 86–89 (in Russ.).
10. Sokolova E.S. Metodika otsenki kachestva bukhgalterskoi (finansovoi) informatsii [Methods of assessing the quality of the accounting (financial) information]. *Ekonomicheskie nauki — Economics*, 2009, no. 5, pp. 293–299 (in Russ.).
11. Fazal H. What are the important Qualitative characteristics of Financial Statements? URL: <http://pakaccountants.com/qualitative-characteristics-financial-statements/> (accessed: 14.07.2016).
12. Lalević Filipović A. Revised qualitative characteristics of financial statements as precondition for strengthening information power on capital market. URL: <http://facta.junis.ni.ac.rs/eao/eao201201/eao201201-07.pdf> (accessed: 14.07.2016).
13. Khendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta: per. s angl. / pod red. Ia.V. Sokolova* [Accounting Theory. Transl. from English, edited by Ia.V. Sokolov]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2000, 577 p. URL: <http://www.consultant.ru> (accessed: 14.07.2016) (in Russ.).
14. Shahwan Y. Qualitative characteristics of financial reporting: a historical perspective. URL: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/09675420810919748> (accessed: 14.07.2016).
15. Efimova O.V. Analiticheskie aspekty raskrytiia poiasniaiushchei informatsii bukhgalterskoi otchetnosti [Analytical aspects of the disclosure of explanatory information to financial statements]. *Auditorskie vedomosti — Audit Newsletter*, 2015, no. 3, pp. 38–50 (in Russ.).
16. Varpaeva I.A., Zarembo Iu.V. Audit vypuska i eksportnoi prodazhi produktsii: informatsiia audiruemogo litsa [Audit of production and export sales of products: the information from auditee]. *Bukhgalterskii uchet v biudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiikh — Accounting for budget and non-profit organizations*, 2015, no. 23, pp. 39–44 (in Russ.).
17. Koshkina T.Iu. Poiasneniia kak chast' bukhgalterskoi otchetnosti [Notes as part of the financial statements]. *Stroitel'stvo: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie — Construction: Accounting and Taxation*, 2013, no. 2, pp. 15–24 (in Russ.).
18. Krutiakova T.L. *Godovoi otchet — 2015* [Annual Report — 2015]. Moscow, AiSi Grupp — IC Group, 2015, 362 p. (in Russ.).