

УДК 657.1

В.В. Морун

ГБОУ ВО «Альметьевский государственный нефтяной институт», Альметьевск,
email: v_morunov@mail.ru

РЕГУЛИРОВАНИЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В СООТВЕТСТВИИ С ПОЛОЖЕНИЯМИ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ

Ключевые слова: бухгалтерская (финансовая) отчетность, качество учетной информации, стандартизация учетных процессов, федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, Концептуальные основы представления финансовых отчетов.

В статье рассмотрен вопрос о концептуальном регулировании обеспечения качества учетной информации в соответствии с нормами Концептуальных основ представления финансовых отчетов. Кроме того, в работе исследован вопрос нормативного регулирования качества учетной информации в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете РФ, а также определения роли и значения Концептуальных основ представления финансовых отчетов в иерархии нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.

V.V. Morunov

State budgetary educational institution of higher education "Almetyevsk state oil institute",
Almetyevsk, email: v_morunov@mail.ru

REGULATION OF ENSURING THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION ACCORDING TO THE PROVISIONS OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR THE PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS

Keywords: accounting (financial) reporting, quality of accounting information, standardization of accounting processes, federal accounting standards, international financial reporting standards, Conceptual framework for the presentation of financial statements.

The article considers the issue of conceptual regulation of ensuring the quality of accounting information in accordance with the norms of the Conceptual Framework for the Presentation of Financial Statements. In addition, the paper examines the issue of regulatory regulation of the quality of accounting information in accordance with the legislation on accounting of the Russian Federation, as well as determining the role and significance of the Conceptual Framework for the presentation of financial statements in the hierarchy of regulatory accounting regulation in Russia.

В условиях всеобщей цифровизации управленческих процессов, перевода ряда управленческих функций в цифровой формат, развития электронного документооборота и легализации электронного подписания документов – вопросы обеспечения качества учетной информации выходят на новый уровень понимания и занимают все большее внимание заинтересованных исследователей данной проблематики. Обеспечение качества учетной информации во многом зависит от правильности проработки организации учетного процесса на концептуальном уровне.

Цель исследования

Исследование концептуального регулирования качества учетной информации

в соответствии с Концептуальными основами представления финансовых отчетов и другими нормативными документами, регулирующими организацию ведения бухгалтерского учета, включая нормы законодательства о бухгалтерском учете и стандартами ведения бухгалтерского учета.

Материал и методы исследования

В качестве источников и материалов для исследования служат нормативные правовые акты, а также материалы исследований, проведенных автором ранее. В работе использованы теоретические и эмпирические методы научного исследования, такие как методы анализа и синтеза, методы сравнения, методы наблюдения и моделирования.

Результаты исследования и их обсуждение

В основе регулирования ведения отечественного бухгалтерского учета, включая процессы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, находится Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) [1], нормы которого регулируют иерархию документов, регламентирующих организацию и ведение бухгалтерского учета на уровне экономического субъекта, а также устанавливают структуру и перечень документов в области регулирования бухгалтерского учета (статья 21 Закона № 402-ФЗ), в состав которых не включены некоторые документы, концептуально регламентирующих организацию и ведение учетного процесса.

Так в соответствии с нормами статьи 21 Закона № 402-ФЗ к документам в области регулирования бухгалтерского учета в частности относятся: 1) федеральные стандарты бухгалтерского учета, 2) отраслевые стандарты бухгалтерского учета, 3) нормативные акты Центрального банка РФ, 4) рекомендации в области бухгалтерского учета, 5) стандарты экономического субъекта [1]. При этом в нормах Закона № 402-ФЗ не приводится статус документов в области регулирования бухгалтерского учета по отношению к нормативным правовым документам, например рекомендации в области бухгалтерского учета. Учитывая во многом специфичный характер таких документов, включая рекомендации в области регулирования бухгалтерского учета и стандарты экономического субъекта, возможно сделать смелый вывод, что законодателем разрешено на уровне экономического субъекта применять данные документы как локальные нормативные с соблюдением соответствующей процедуры их ратификации на уровне экономического субъекта, например, придание им статуса применяемых на уровне экономического субъекта в рамках утверждаемой ежегодно учетной политики для целей бухгалтерского учета в соответствии с нормами Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [4].

Здесь же, следует отметить, не обозначен ни структурно, ни другим способом целый ряд документов, концептуально регулирующих (прямо или косвенно) организацию ведения бухгалтерского учета, включая вопросы обеспечения качества учетной информации. К таким документам, напрямую регулирующим организацию и ведение бухгалтерского учета на концептуальном уровне, по нашему мнению, возможно отнести документы:

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу [3].

2. Концептуальные основы представления финансовых отчетов [7].

3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России [9].

Среди документов, косвенно регулирующих организацию и ведение бухгалтерского учета на концептуальном уровне, включая вопросы обеспечения качества учетной информации, предлагаем отнести документы:

4. Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита [8] (далее – Концепция качества аудита).

5. Концепция развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года [6].

В рамках настоящего исследования обратимся к нормам документа «Концептуальные основы представления финансовых отчетов» (далее – Концептуальные основы МСФО, КМСФО), который не имеет статуса нормативного правового акта на территории Российской Федерации, но опубликован на сайте финансового ведомства.

Концептуальные основы МСФО не являются стандартом ведения учета и не имеют большей юридической силы, чем нормы, положения и требования какого-либо стандарта (п. SP1.2 КМСФО) [7]. Понятно, что в рамках КМСФО в качестве стандарта ведения учета понимается именно международный стандарт финансовой отчетности (МСФО). Но учитывая отечественную специфику нормативного регулирования отношений в области организации и ведения бухгалтерского учета, статус Концептуальных основ

МСФО, как концептуального регулятора порядка ведения учета, включая формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, становится ещё интереснее.

Дело в том, что в соответствии с нормами Закона № 402-ФЗ международные стандарты финансовой отчетности имеют особый статус. Так, например, в соответствии с нормами п. 4 статьи 20 «Принципы регулирования бухгалтерского учета» в рамках Закона № 402-ФЗ закреплён принцип применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. При этом, в соответствии с п. 4 статьи 3 Закона № 402-ФЗ, под международным стандартом понимается стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от наименования такого стандарта. Таким образом, получается, что в соответствии с нормами статьи 3 Закона № 402-ФЗ для целей отечественного бухгалтерского учета Концептуальные основы МСФО признаются как международный стандарт, хотя в самих КМСФО имеется прямое указание на то, что данный документ стандартом не является.

Кроме того, в соответствии с нормами пункта 1 статьи 3 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) [2]. Таким образом, МСФО на территории России имеют официальный юридический статус для составления консолидированной отчетности, и выступают в качестве основы для разработки федеральных и отраслевых стандартов ведения учета.

Теперь обратимся непосредственно к нормам Концептуальных основ МСФО. Для целей настоящего исследования наибольший интерес представляют следующие положения Концептуальных основ МСФО. Во второй главе Концептуальных основ МСФО приведены качественные характеристики полезной финансовой информации. При этом в рамках п. 2.1. КМСФО конкретизировано, что к качественным характеристикам полезной финансовой информации относятся те характеристики, которые

представляют интерес и полезны для заинтересованных пользователей учетной информации. При этом полезность финансовой информации раскрывается в п. 2.20 КМСФО: чтобы быть полезной, информация должна быть уместной и должна обеспечивать правдивое представление того, для чего она предназначена с целью правильного принятия управленческих решений заинтересованными пользователями данной финансовой информации [7]. Таким образом, можно сделать логичный вывод, что уже на уровне Концептуальных основ МСФО ставится вопрос о качественности учетной информации через ее характеристики, например, через полезность.

Также авторами в рамках КМСФО определено, что качественные характеристики полезной финансовой информации должны применяться не только в отношении информации, представляемой в рамках бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и за ее пределами (п. 2.3 КМСФО) [7].

Далее в рамках главы 2 КМСФО определено, что к основополагающим качественным характеристикам полезной финансовой информации относятся уместность и правдивое представление. Раскрывая суть характеристики «уместность» авторами КМСФО обращено внимание на то, что под критерием «уместность» следует понимать «способность значительно влиять на решения, принимаемые пользователями», которая имеет прогнозную и (или) подтверждающую ценность [7].

Также в рамках п. 2.11 Концептуальных основ МСФО раскрывается критерий существенности информации, который отдельно не отнесен в состав основополагающих качественных характеристик в рамках п. 2.5. КМСФО. Под существенностью информации в рамках п. 2.11. авторы понимают специфичный для экономического субъекта аспект уместности, определяемый исходя из характера и (или) величины статей, к которым относится информация в контексте отдельно взятого финансового отчета экономического субъекта. При этом информация является существенной, если представляется возможным ожидать, что ее пропуск или маскировка повлияют на решения, принимаемые основными

пользователями финансовых отчетов общего назначения на основании данных отчетов, предоставляющих финансовую информацию о конкретном экономическом субъекте. В соответствии с п.1.5. КМСФО к основным пользователям финансовых отчетов общего назначения отнесены пользователи широкого круга (существующие и потенциальные инвесторы, займодавцы и прочие кредиторы), которые для получения значительной части необходимой и финансовой информации должны полагаться на финансовые отчеты общего назначения (бухгалтерскую (финансовую) отчетность) [7].

Раскрывая критерий «правдивое представление», хотелось бы обратить внимание, что данный критерий включает в себя три основные характеристики: полнота, нейтральность и исключение ошибок.

Критерий «полнота» (или «полное отображение учетной информации») включает в себя всю информацию, необходимую пользователям для понимания отражаемого в отчетах экономического явления, включая все необходимые описания и пояснения (п. 2.14. Концептуальных основ МСФО) [7].

Критерий «нейтральность» означает отсутствие предвзятости в выборе или представлении финансовой информации (п. 2.15. КМСФО). При этом нейтральность подкрепляется использованием осмотрительности, которая заключается в проявлении осторожности при использовании суждений в условиях неопределенности (п. 2.16. Концептуальных основ МСФО) [7].

Критерий «отсутствие ошибок» означает, что в описании экономического явления нет ошибок или пропусков информации и сам процесс, использованный для получения информации, был выбран и применен без ошибок (п. 2.17. Концептуальных основ МСФО) [7].

Также в рамках главы 2 Концептуальных основ МСФО представлены качественные характеристики, повышающие полезность информации, среди которых отдельно выделены: сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность (п.п. 2.23. – 2.38. Концептуальных основ МСФО) [7].

Авторами КМСФО также обращено внимание на ограничения в отношении

расходов, связанных с представлением финансовых отчетов. В частности, в п. 2.39 указано, что важно, чтобы затраты оправдывались выгодами от представления учетной информации [7].

Положения Главы 2. «Качественные характеристики полезной финансовой информации» Концептуальных основ МСФО носят в большей степени организационный характер, имеющий по меньшей мере принципиальное значение для тех ситуаций, когда ситуация, отражаемая в учете, прямо не описана в стандартах ведения учета, и на уровне экономического субъекта приходится руководствоваться закрепленными в Концептуальных основах МСФО принципами.

Как видно из вышеописанных положений Концептуальных основ МСФО, авторами изначально указано, что следование указанным принципам и правилам является обязательным условием обеспечения качества учетной информации (напомним, что глава 2 Концептуальных основ МСФО называется «Качественные характеристики полезной финансовой информации»). Примечательным здесь является то, что само понимание «качество» в данных положениях не раскрыто. Предполагаем, что термин «качество» для целей ведения учетного процесса, как и для других видов деятельности, весьма сложен и многогранен в понимании и категорировании, а также в определении его границ и принципов его определения. Так, например, как мы уже указывали ранее [10], в отношении качества аудита имеется уже сформированное видение, сформулированное в рамках Концепции качества аудита [8], в соответствии с которым авторы признают, что это довольно сложное понятие и на данный момент не существует его четкого определения, которое имело бы всеобщее признание. В отношении понимания термина «качество учетной информации», считаем, данный подход также справедлив.

Тем не менее, считаем необходимым отметить и тот факт, что качественные характеристики полезной финансовой информации, обозначенные в рамках Концептуальных основ МСФО, отнюдь не являются чем-то новым для отечественного бухгалтерского учета. Речь идет о нормах Положения по бухгалтер-

скому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), в рамках которых мы уже сталкивались с вышеперечисленными качественными характеристиками.

Например, в соответствии с п.п. 4, 6 ПБУ 1/2008 [4] в рамках отечественного бухгалтерского учета закреплены требования своевременности и полноты учета и отчетности, которые в рамках Концептуальных основ МСФО отнесены к качественным характеристикам.

А в рамках п. 5 ПБУ 1/2008 установлено, что при формировании учетной политики предполагается, что принятая экономическим субъектом учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики) (критерий последовательности в п. 2.26 Концептуальных основ МСФО). И такое раскрытие критериев возможно проследить не только в нормах ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», но и в нормах других положений по бухгалтерскому учету и федеральных стандартов бухгалтерского учета.

Затрагивая вопрос регулирования обеспечения качества учетной информации в соответствии с положениями Концептуальных основ МСФО, также хотелось бы остановиться и на основных положениях КМСФО. Так, например, рассматривая положения главы 1. «Цель представления финансовых отчетов общего назначения» авторами подчеркнуто, что фундаментальную основу КМСФО формирует цель представления финансовых отчетов общего назначения, которая заключается в предоставлении финансовой информации об отчитываемом экономическом субъекте, полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов для принятия ими соответствующих управленческих решений [7]. При этом в п. 1.1. КМСФО авторами подчеркнуто, что кроме цели в рамках Концептуальных основ МСФО имеются и прочие аспекты – качественные характеристики полезной финансовой информации, о которых нами говорилось ранее, и присущие полезной финансовой информации ограничения, связанные с расходами, концепция отчитываемого экономического субъекта, элемен-

ты финансовой отчетности, признание и прекращение признания, оценка, представление и раскрытие информации, которые логически вытекают из основной цели. Таким образом, авторами в рамках КМСФО смещен акцент на формулирование основной цели по сравнению с другими положениями концепции.

По нашему мнению, такой подход в достаточной степени объясним и логичен: даже учитывая достаточно детальную (на уровне стандартов ведения учета) проработку вопросов, связанных с отражением в бухгалтерском учете различных ситуаций, практика ведения учета показывает, что все ситуации отразить в рамках стандартов не получится, и таким образом проработку специфических ситуаций, связанных с особенностями отражения в учете операций по конкретному экономическому субъекту, авторы отдают на откуп самому экономическому субъекту (например, в рамках локального нормативного документа или внутреннего стандарта ведения учета), но с учетом основной цели Концептуальных основ МСФО – предоставление объективной финансовой информации отчитываемого экономического субъекта для пользователей с целью принятия правильных решений.

Кроме того, конкретизируя цели, в рамках п. 1.4. Концептуальных основ МСФО [7] также сформулировано, что пользователям необходима отчетная финансовая информация об экономических ресурсах экономического субъекта и о том, насколько рационально эффективно и грамотно руководство экономического субъекта выполняет свои обязанности по использованию предоставленных им ресурсов. Понимание пользователями финансовой отчетности реального имущественного состояния и оценка эффективности деятельности экономического субъекта является основным критерием качества сформированной учетной информации.

Выводы

Проведенное исследование положений Концептуальных основ МСФО позволяет выделить основополагающие качественные характеристики полезной финансовой информации (уместность (в т.ч. существенность) и правдивое пред-

ставление), а также качественные характеристики, повышающие полезность информации (сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность), в составе которых также представляется возможным обособить составляющие их субхарактеристики.

Также в рамках работы проанализирована основная цель КМСФО – предоставление объективной финансовой информации отчитывающегося экономического субъекта для пользователей с целью принятия правильных решений.

Кроме того, в рамках исследования продемонстрирован подход, позволяющий сравнить нормы отечественных стандартов ведения учета с положениями Концептуальных основ МСФО, а также найти точки опоры для дальнейшей легализации в нормах отечественного бухгалтерского законодательства и (или) принятых в соответствии с ним федеральных стандартах бухгалтерского учета норм, правил и терминологии в области обеспечения качества учетной информации.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023) // СПС «Консультант плюс», 2023.
2. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (с изм. и доп. от 07.04.2020) // СПС «Консультант плюс», 2023.
3. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» // СПС «Консультант плюс», 2023.
4. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12522) // СПС «Консультант плюс», 2023.
5. Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н (ред. от 23.12.2021) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (Зарегистрировано в Минюсте России 07.06.2021 № 63814) // СПС «Консультант плюс», 2023.
6. Распоряжение Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» // СПС «Консультант плюс», 2023.
7. Концептуальные основы представления финансовых отчетов (текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <http://www.minfin.ru> по состоянию на 29.01.2021) // СПС «Консультант плюс», 2023.
8. Концепция качества аудита: ключевые элементы, формирующие среду для обеспечения качества аудита (текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <http://minfin.ru> по состоянию на 19.01.2017) // СПС «Консультант плюс», 2023.
9. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) // СПС «Консультант плюс», 2023.
10. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с нормативно-правовыми актами РФ // *Управленческий учет*. 2020. № 1. С. 17-21.
11. Морунов В.В., Алеткин П.А., Нурмухаметов И.Ф. Нормативные основы обеспечения качества учетной информации // *Управленческий учет*. 2023. № 3. С. 72-77.
12. Морунов В.В. Стандартизация как инструмент повышения качества учетной информации в соответствии с нормами законодательства о бухгалтерском учете // *Управленческий учет*. 2023. № 3. С. 396-402.
13. Морунов В.В. К вопросу об обеспечении качества учетной информации в соответствии с нормами законодательства о бухгалтерском учете // *Управленческий учет*. 2023. № 4. С. 384-389.
14. Морунов В.В. О нормативном обеспечении качества учетной информации, подлежащей обязательному аудиту // *Вестник научных конференций*. 2022. № 12-3 (88). С. 60-61.