

УДК 657.1

¹*Ш.И. Алибеков, ²В.В. Морун, ³П.А. Алеткин*

¹ Северо-Кавказский институт (филиал) Всероссийского государственного университета юстиции (РПА Минюста России), Махачкала

² ГБОУ ВО «Альметьевский государственный нефтяной институт», Альметьевск

³ ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», Казань

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

Ключевые слова: учетная политика, формирование бухгалтерской отчетности, качество учетной информации, стандарты ведения бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности.

В рамках статьи исследован вопрос применения учетной политики как эффективного инструмента по формированию учетной информации, составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности, стандартизации внутренних учетных процессов экономического субъекта, и как результат обеспечению качества учетной информации в целом. В конце сформулированы выводы о непосредственной связи между применяемой экономическим субъектом учетной политикой и обеспечением должного уровня качества формируемой учетной информации.

¹*Sh.I. Alibekov, ²V.V. Morunov, ³P.A. Aletkin*

¹ North Caucasus Institute (branch) of the All-Russian State University of Justice (RPA of the Ministry of Justice of Russia), Makhachkala

² State budgetary educational institution of higher education "Almetyevsk state oil institute", Almetyevsk

³ Federal state autonomous educational institution of higher education «Kazan (Volga Region) Federal University», Kazan

ACCOUNTING POLICY AS A TOOL TO ENSURE THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION

Keywords: accounting policy, formation of financial statements, quality of accounting information, accounting standards, international financial reporting standards.

Within the framework of the article, the issue of applying the accounting policy as an effective tool for the formation of accounting information, the preparation of accounting (financial) statements, the standardization of internal accounting processes of an economic entity, and as a result, ensuring the quality of accounting information as a whole, was studied. At the end, conclusions are formulated about the direct connection between the accounting policy applied by the economic entity and ensuring the proper level of quality of the generated accounting information.

Процессы, направленные на обеспечение и повышение качества учетной информации, включая формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, в последнее время привлекают повышенное внимание со стороны различных пользователей отчетности. Вместе с тем активная автоматизация учетных процессов, а также разработка и автоматизация нового учетного инструментария вплоть до безошибочного формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в автоматическом режиме, во многом предопределяет необходимость использования четких и понятных алгоритмов,

сформулированных в рамках учетной политики экономического субъекта.

Цель исследования

Исследование влияния учетной политики экономического субъекта на обеспечение качества учетной информации и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Материал и методы исследования

В качестве источников и материалов для исследования служат нормативные правовые акты, а также материалы исследований, проведенных авторами ра-

нее. 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

Одним из ключевых внутренних нормативных документов экономического субъекта, регламентирующих организацию учетных процессов, является учетная политика организации. Порядок составления, оформления, утверждения и внесения изменений в учетную политику для целей бухгалтерского учета регулируется нормами законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете. Одним из основных документов в этой области выступает Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3] (далее по тексту – Закон № 402-ФЗ).

В частности, в соответствии с нормами статьи 8 Закона № 402-ФЗ, которая так и называется «Учетная политика», совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику (п.1 ст. 8 Закон № 402-ФЗ) [3]. При этом экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами (п. 2 ст. 8 Закона № 402-ФЗ) [3]. В данном случае, необходимо отметить, что в соответствии с нормами п. 1 ст. 21 Закона № 402-ФЗ к документам в области регулирования бухгалтерского учета, в том числе относятся:

1) федеральные стандарты бухгалтерского учета, федеральные стандарты бухгалтерского учета государственных финансов (далее при совместном упоминании – федеральные стандарты);

2) отраслевые стандарты бухгалтерского учета, отраслевые стандарты бухгалтерского учета государственных финансов (далее при совместном упоминании – отраслевые стандарты) [3].

При этом в соответствии с нормами статьи 4 Закона № 402-ФЗ законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из Закона № 402-ФЗ, других федеральных законов и приня-

тых в соответствии с ними нормативных правовых актов [3]. Таким образом, опираясь на нормы статей 4, 8, 21 Закона № 402-ФЗ, законодателем четко сформулирована позиция, что федеральные и отраслевые стандарты не входят в периметр Законодательства РФ о бухгалтерском учете, не являются нормативными правовыми актами, принятыми в соответствии с Законом № 402-ФЗ, а являются самостоятельными категориями, включенными в периметр документов в области регулирования бухгалтерского учета.

В рамках рассматриваемой статьи 21 Закона № 402-ФЗ, учетная политика как документ в области регулирования бухгалтерского учета отдельно не именована, но есть понятие «стандарт экономического субъекта». При этом логичный вопрос по поводу отнесения учетной политики для целей бухгалтерского учета к данной категории (т.е. к стандартам экономического субъекта) считаем открытым.

Для ответа на вопрос обратимся к нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [4], на которое, как нам представляется, и ссылается п. 2 ст. 8 Закона № 402-ФЗ [3]. Из буквального прочтения норм ПБУ 1/2008 становится понятно, что учетная политика для целей бухгалтерского учета в идеале должна быть абсолютно самостоятельным документом, не входящем в категорию «стандарт экономического субъекта». Так, например, в соответствии с п. 2 ПБУ 1/2008 под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации (абз.2 п.2 ПБУ 1/2008) [4].

Получается, что учетная политика для целей бухгалтерского учета – это до-

кумент, в котором обозначена принятая экономическим субъектом совокупность способов ведения бухгалтерского учета из предложенного в документах в области регулирования бухгалтерского учета. Однако, в п. 1 ПБУ 1/2008 установлено, что ПБУ 1/2008 устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации.

Раскрывая данный подход, обратимся к п. 4 Закона № 402-ФЗ: в случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами [3].

Таким образом, нормами ПБУ 1/2008 допускается, что в рамках учетной политики для целей бухгалтерского учета возможна разработка способов ведения бухгалтерского учета. Но учетная политика для целей бухгалтерского учета отдельно не поименована в нормах ст. 21 Закона № 402-ФЗ «Документы в области регулирования бухгалтерского учета». И единственной категорией документов, к которым её теоретически возможно отнести, – это стандарт экономического субъекта.

Аналогичная позиция содержится в Информационном письме ИП-01/2020-КпР «Регулирующие документы» бухгалтерского методологического центра (БМЦ), в соответствии с которой редакция пунктов 7 – 7.4 ПБУ 1/2008 предписывает экономическим субъектам при формировании учетной политики руководствоваться документами, указанными в статье 21 Закона № 402-ФЗ, оснований для применения каких-либо иных регулирующих документов новая редакция ФСБУ 1/2008 не дает [6].

Учитывая вышеизложенное, с определенной долей уверенности представляется возможным сформулировать вывод о самостоятельности учетной политики как документа, не относящегося к стандартам экономического субъекта. Однако, практический опыт составления

и применения экономическими субъектами учетной политики для целей бухгалтерского учета, зачастую одновременно возлагают на учетную политику для целей бухгалтерского учета и регулирующую роль. Такой вывод значительно сужает область проводимого в рамках данной работы исследования, предопределяя исключение нормативных документов, в области регулирования которых находятся различные стандарты экономического субъекта.

Для проведения дальнейшего исследования обратимся к нормам ПБУ 1/2008 [4].

В своей структуре ПБУ 1/2008 состоит из четырех разделов: I. Общие положения, II. Формирование учетной политики, III. Изменение учетной политики, IV. Раскрытие учетной политики. Такая структура ПБУ 1/2008 демонстрирует формирование и изменение документа на всех стадиях его жизненного цикла, а также демонстрации информации о способах учета пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Подобный подход демонстрирует заинтересованность и направленность авторов ПБУ 1/2008 к более качественной реализации на практике норм данного стандарта. Кроме того, учитывая, что рассматриваемый документ относится к федеральным стандартам бухгалтерского учета, в основе которого лежат подходы, сформулированные в международных стандартах финансовой отчетности, и тот факт, что стандарт ориентирован на широкий круг экономических субъектов, налагает дополнительную ответственность на куратора документа и повышает степень значимости документа, а, следовательно, его качества.

Качественность в данном случае выражается двойственно:

1) с одной стороны, ПБУ 1/2008 направлено на формирование на уровне экономических субъектов качественной учетной информации, опирающейся на принципы ведения бухгалтерского учета, допущения и требования, сформулированные в нормах ПБУ 1/2008,

2) с другой стороны, само ПБУ 1/2008 является качественно сформированным законченным документом в области регулирования бухгалтерского учета, основные положения которо-

го не меняются уже много лет (именно по причине своей законченности и способности решать все основные задачи, которые ставились перед данным документом его авторами).

Следует обратить внимание, что положения ПБУ 1/2008 намного детальнее раскрывают порядок формирования, изменения, применения и раскрытия учетной политики экономического субъекта, чем это приведено в рамках Закона № 402-ФЗ. Например, в рамках первого раздела, как указывалось ранее, приводится определение учетной политики, а также описывается область ее применения. В целом определение, приведенное в п.2 ПБУ 1/2008, соответствует определению, приведенному в рамках ст. 8 Закона № 402-ФЗ. Однако в нормах ПБУ 1/2008 данный термин раскрыт в большей степени, а именно:

1. перечислены способы ведения бухгалтерского учета: первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности;

2. проведена классификация способов ведения бухгалтерского учета: способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации [4].

Но при этом имеются и несоответствия. Например, в нормах ПБУ 1/2008 в качестве субъектов приводятся организации, а в нормах ст. 8 Закона № 402-ФЗ – экономические субъекты.

Одновременно следует обратить также внимание и на то, что в рамках ПБУ 1/2008 приводятся как требования, так и допущения, что, в свою очередь, предопределяет возможность применения норм законодательства по ведению бухгалтерского учета, опираясь не только на нормы Закона № 402-ФЗ и стандартов, но и на принципы ведения бухгалтерского учета. Например, по аналогичной логике выстроен принцип содержания перед формой, закрепленный в абз. 5 п. 6 ПБУ 1/2008 [4].

Кроме того, в рамках п. 7.4 ПБУ 1/2008 сформулирован подход, в соответствии с которым экономический субъект

вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности, в ситуации, если применение учетной политики приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (несущественная информация) [4].

Таким образом, по итогам анализа статьи 8 и других положений Закона № 402-ФЗ и норм ПБУ 1/2008 в рамках данного исследования представляется возможным сформулировать основные атрибуты стандарта ведения учета, направленного на обеспечение качества учетной информации:

- а) законченность;
- б) логичность построения (в своей структуре);
- в) способность выполнять поставленные перед стандартом задачи;
- г) умеренная в достаточной степени (для экономического субъекта и пользователей отчетности) детальность;
- д) понятность для восприятия норм стандарта (для пользователей);
- е) простота использования при организации и ведении учетных процессов.

Учитывая, что с целью оптимизации документооборота и сопоставимости способов и методов бухгалтерского и налогового учета экономическими субъектами зачастую оформляется объединенная учетная политика (для целей бухгалтерского учета и налогообложения), то в рамках данного исследования рассмотрим также основные положения, регулирующие порядок формирования учетной политики для целей налогообложения.

В соответствии с нормами налогового законодательства, под учетной политикой для целей налогообложения понимается выбранная налогоплательщиком (экономическим субъектом) совокупность допускаемых Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ) способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (п. 2 ст. 11 НК РФ) [1].

Раскрывая понятие учетной политики для целей налогообложения (налоговой учетной политики), предложенное законодателем в ст. 11 НК РФ, обратимся к категории налогового учета. Итак, под налоговым учетом следует понимать систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ (ст. 313 НК РФ) [2] (в данном случае речь идет, конечно, о налоге на прибыль организаций – глава 25 НК РФ). Далее в рамках ст. 313 НК РФ указано, что налоговый учет осуществляется в целях:

- формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком (экономическим субъектом) в течение отчетного (налогового) периода;

- обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога (налога на прибыль организаций) [2].

Кроме того, в нормах ст. 313 законодатель указал, что систему налогового учета налогоплательщик (экономический субъект) организует самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому [2]. При этом порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком (экономическим субъектом) в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя [2].

Если обратиться к определению «учетная политика для целей налогообложения», сформулированной в рамках ст. 11 НК РФ [1], то выражение «выбранная совокупность допускаемых способов» требует раскрытия налогоплательщиком (экономическим субъектом) в нормах учетной политики выбранных способов, по которым ему (экономическому субъекту) предоставлено право выбора таких способов.

Однако, как нам представляется, налоговая учетная политика не должна ограничиваться только выбором способов. Всё дело в том, что сам налоговый учет, а также организация и построение ряда учетных процессов для целей налогообложения основывается на нормах других отраслей права, а не только налогового. Об этом так и написано в п. 1 ст. 11 НК РФ: институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ [1].

Отдельного внимания, как нам представляется, заслуживает и презумпция невиновности экономического субъекта, сформулированная в рамках НК РФ:

- 1) все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, налогоплательщика страховых взносов, налогового агента) (п. 7 ст. 3 НК РФ) [1];

- 2) лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (п. 6 ст. 108 НК РФ) [2].

Поскольку бремя доказывания виновности налогоплательщика (экономического субъекта) лежит на налоговом органе, то экономическому субъекту целесообразнее основные свои подходы к организации налогового учета изложить в рамках налоговой учетной политики. По этой логике, а также опираясь на нормы презумпции невиновности, налогоплательщик (экономический субъект) должен в рамках налоговой учетной политики сформулировать подходы, в от-

ношении которых в законодательстве РФ о налогах и сборах:

– имеются противоречия, несоответствия и неясности, требующие такой конкретизации в рамках налоговой учетной политики;

– не определены конкретные способы начисления и исчисления налогов и сборов, включая установление элементов налогов (ст. 17 НК РФ), по которым законодателем допускается право выбора (или конкретизации) на уровне налогоплательщика (экономического субъекта);

– отсутствуют (не введены) понятия и термины, и требуется необходимость конкретизации по их заимствованию из тех отраслей права, в которых они определены в должной степени и необходимом качестве.

Формируя налоговую учетную политику, организация (экономический субъект) не осуществляет выбор способа ведения учета из предложенных гл. 25 НК РФ, но и (в случае противоречий и неясностей в налоговом законодательстве) вырабатывает собственные подходы к порядку определения доходов и расходов.

Таким образом, в отношении порядка формирования налоговой учетной политики представляется возможным сформулировать вывод о наличии более требовательных ограничений со стороны законодательства РФ о налогах

и сборах (по сравнению с бухгалтерским законодательством), которые направлены, в первую очередь, на соблюдение требований налогового законодательства, а не на более справедливое и полезное (для пользователей) раскрытие информации в налоговом учете, ведущее к обеспечению и повышению качества учетной информации. Другими словами, формализация в рамках документа «учетная политика» налоговых требований предопределяет изменение тренда, направленного не на обеспечение должного (для пользователей) уровня качества учетной информации, а на соблюдение норм налогового законодательства.

Выводы

Проведенный нормативный анализ порядка формирования, актуализации и степени влияния учетной политики на осуществляемые в экономическом субъекте учетные процессы, позволяет сформулировать однозначный вывод о существенности влияния положений учетной политики экономического субъекта на обеспечение качества учетной информации и качество формируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности, что, в свою очередь, демонстрирует пользователям подход, в рамках которого учетная политика выступает в качестве одного из серьезных инструментов обеспечения качества учетной информации.

Библиографический список

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2023).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 29.12.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.02.2023).
3. 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).
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).
5. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 № 1598).
6. Информационное письмо ИП-01/2020-КпР «Регулирующие документы» // Бухгалтерский методологический центр: официальный сайт. 2023. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.bmcenter.ru> (дата обращения 20.01.2023).

7. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2001. 480 с.
8. 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.
9. Морунов В.В. Нормативные факторы, влияющие на развитие качества аудита в России // *Управленческий учет*. 2022. № 1 (2). С. 286-291.
10. Морунов В.В. Проблематика определения качества аудиторской деятельности в соответствии с нормами отечественного законодательства // *Управленческий учет*. 2022. № 2 (3). С. 504-509.
11. Морунов В.В. Качество аудита как правовая категория // *Управленческий учет*. 2021. № 12 (3). С. 833-838.
12. Морунов В.В., Мустафин А.М., Мазитов Р.И. О проблематике нормативного регулирования формирования и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности // *Управленческий учет*. 2022. № 12 (2). С. 514-519.
13. Морунов В.В. О нормативном обеспечении качества учетной информации, подлежащей обязательному аудиту // *Вестник научных конференций*. 2022. № 12-3(88). С. 60-61.