

УДК 657.1

В.В. Морунов

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

ПРИНЦИП ПРИОРИТЕТА МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

Ключевые слова: бухгалтерский учет, бухгалтерская (финансовая) отчетность, качество учетной информации, федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, стандартизация учетных процессов.

В работе рассмотрен принцип приоритета международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), закрепленный в рамках Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и других нормативных документах, а также сформулирован вывод о том, что соблюдение экономическими субъектами принципа приоритета МСФО обеспечивает в учетном процессе необходимое качество формируемой учетной информации.

V.V. Morunov

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

THE PRINCIPLE OF PRIORITY OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS AS A TOOL TO ENSURE THE QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION

Keywords: accounting, accounting (financial) reporting, quality of accounting information, federal accounting standards, international financial reporting standards, standardization of accounting processes.

The paper considers the principle of priority of international financial reporting standards (IFRS), enshrined in the framework of the Federal Law of 06.12.2011 No. 402-FZ "On Accounting" and other regulatory documents, and also formulates the conclusion that compliance by economic entities with the principle of priority of IFRS ensures the necessary quality of the generated accounting information in the accounting process.

Стремительное развитие информационных технологий и глобализация множества хозяйственных процессов в последнее время ставит все новые и более сложные задачи перед бизнесом. В подобных условиях вопросы по обеспечению качества учетной информации, как основы для принятия управленческих решений, становятся более актуальными и значимыми для экономических субъектов.

Цель исследования

Исследование нормативного регулирования обеспечения качества учетной информации с целью выявления степени освещения исследуемой тематики в нормах законодательства о бухгалтерском учете и стандартах ведения бухгалтерского учета, а также определения

дальнейших перспектив нормативного развития и дальнейшей стандартизации данной области.

Материал и методы исследования

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

Основным нормативным документом в области регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации является

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ) [2], в рамках которого определены концептуальные, методологические и принципиальные основы организации и регулирования ведения бухгалтерского учета.

Несмотря на относительно свежий взгляд на организацию бухгалтерского учета (Закон № 402-ФЗ вступил в силу с 01.01.2013), нормы Закона № 402-ФЗ в достаточной степени проработаны и учитывают положительные наработки и опыт действовавшего ранее (до 31.12.2012) Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3] (далее – Закон № 129-ФЗ).

Так в частности, в соответствии с обновленным определением «бухгалтерский учет» (п. 2 ст. 1 Закона № 402-ФЗ [2]) четко прослеживается вектор развития бухгалтерского учета в сторону процессного подхода к управлению: бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Законом № 402-ФЗ, в соответствии с требованиями, установленными Законом № 402-ФЗ, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности [2].

В отличие от актуального варианта определения в предыдущей версии зафиксирован системный подход к управлению (п.1 ст.1 Закона № 129-ФЗ): бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций [3].

Вышеприведенный пример наглядно демонстрирует намерение законодателя на внесение изменений в области регулирования бухгалтерского учета в сторону повышения его эффективности и улучшения функциональности.

Подобный пример нормативных изменений в области регулирования бухгалтерского учета не является единственным, и анализ проведенных и дальнейших изменений должен продемонстрировать вектор развития инте-

ресов законодателя в сторону улучшения эффективности и повышения качества учетной информации, что, в свою очередь, обеспечит повышение степени доверия пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности к предоставляемой учетной информации.

Среди подобных примеров представляется возможным привести пример закрепления в нормах Закона № 402-ФЗ принципа приоритета международных стандартов финансовой отчетности (п.4 ст. 20 Закона № 402-ФЗ), который дословно сформулирован как «принцип применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов» [2]. Название «принципа приоритета международных стандартов финансовой отчетности» на наш взгляд выглядит более удачным, поскольку более конструктивно и структурированно демонстрирует реальное состояние вещей и динамику дальнейшего развития.

В доказательство данного вывода продемонстрируем ряд других норм. Если, например, обратиться к нормам Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (далее – ФЗ № 208-ФЗ) [4], то в соответствии с положениями пункта 1 статьи 3 ФЗ № 208-ФЗ консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с нормами международных стандартов финансовой отчетности. А в соответствии с нормами второго абзаца пункта 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [5] экономический субъект, раскрывающий сформированную в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность, не создающей группу, вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований Международных стандартов финансовой отчетности, и, в частности, данный экономический субъект имеет право не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный нормами федеральных стандартов бухгалтерского учета, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики экономического субъекта требо-

ваниям международных стандартов финансовой отчетности.

Приведенные примеры в достаточной степени наглядно демонстрируют содержание принципа приоритета международных стандартов финансовой отчетности. Однако необходимо определить необходимость и функциональность данного принципа.

Кроме того, ещё одним важным вопросом остается вопрос о том, что следует в рамках пункта 4 статьи 20 понимать под «международными стандартами»?

Для ответа на данный вопрос обратимся к нормам пункта 4 статьи 3 того же Закона № 402-ФЗ, в соответствии с положениями которого международный стандарт – стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта. Другими словами, прямого указания на то, что под «международными стандартами» следует понимать «международные стандарты финансовой отчетности» в рамках Закона № 402-ФЗ не имеется.

Однако на данный вопрос ответило само финансовое ведомство. Так в соответствии с положениями Информации Минфина России № ОП 1-2012 «О применении Международных стандартов финансовой отчетности» [10], опубликованных на сайте финансового ведомства 15.11.2012, обычаем в международном деловом обороте, по мнению Минфина РФ, является применение помимо МСФО национальных стандартов бухгалтерского учета США (US GAAP).

Учитывая, что Информация Минфина России № ОП 1-2012 не является нормативным правовым актом и носит рекомендательный характер, предполагаем, что экономический субъект вправе сам принять мотивированное и обоснованное решение о перечне стандартов, входящих в состав международных стандартов, иначе такой перечень был закреплен нормативно (например, обозначен в рамках Закона № 402-ФЗ). По нашему мнению, и эта позиция совпадает с позицией финансового ведомства, к международным стандартам в смысле норм ст. 20 Закона № 402-ФЗ кроме всего прочего относятся международные стандарты финансовой отчетности.

Отвечая на вопрос о функциональной роли сформулированного ранее принципа приоритета международных стандартов финансовой отчетности, обратимся к нормам Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (утверждена Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180) [9] (далее по тексту – Концепция развития).

Учитывая, что Концепция развития относительно несвежий документ (2004 год), утверждение Закона № 402-ФЗ и его вступление в законную силу с 01.01.2013 выглядит в достаточной степени прагматично, учитывая порядок и сроки утверждения последних федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) и актуализацию положений по бухгалтерскому учету, что в целом соответствует логике и содержанию Концепции развития. Дальнейшие разработка и утверждение новых федеральных стандартов бухгалтерского учета (ФСБУ) и актуализация действующих положений по бухгалтерскому учету и ФСБУ предусмотрены в рамках Приказа Минфина России от 22.02.2022 № 23н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 – 2026 гг. ...» [8].

С целью раскрытия тематики настоящей работы отдельно стоит остановиться на положениях основных разделов Концепции развития, регламентирующих развитие обеспечения и повышения качества учетной информации экономических субъектов.

Так в соответствии с разделом «2. Цель и основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности» Концепции развития – основной целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004 – 2010 гг.) является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации. Таким образом, финансовое ведомство признавало уже в то время, что после раскола советской экономики необходимо выстраивать новую структуру хозяйствования, для которой важным элементом остается учет.

Далее, раскрывая данный тезис, авторами Концепции развития сформулирован вариант решения: суть дальнейшего развития состоит в активизации использования МСФО для реализации этой функции путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса [9]. Здесь четко сформулирован принцип приоритета международных стандартов финансовой отчетности, и понимание его функциональной роли как инструмента обеспечения качества учетной информации.

Далее финансовое ведомство уже выделяет основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности:

- 1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- 2) создание инфраструктуры применения МСФО;
- 3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- 4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- 5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности [9].

Как мы здесь видим, авторами не устанавливается четкая взаимосвязь между обеспечением и повышением качества учетной информации, и созданием инфраструктуры применения МСФО, но тот факт, что эти направления следуют сразу друг за другом позволяют сформулировать такие выводы.

Далее в рамках Концепции развития дополнительно отмечено, что переход на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), должен происходить постепенно с учетом возможностей, потребностей и готовности профессиональной и другой заинтересованной общественности, а также органов государственной власти [9].

Особого внимания для настоящей работы заслуживает раздел «2.1. Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и от-

четности» Концепции развития, в рамках которого в качестве основного направления развития бухгалтерского учета и отчетности продемонстрировано повышение качества учетной информации. При этом авторами Концепции развития сформулирован тезис, что характеристики, определяющие полезность информации, достигаются непосредственным использованием международных стандартов финансовой отчетности, либо применением их в качестве основы построения национальной системы бухгалтерского учета и отчетности.

В качестве главной задачи в области бухгалтерского учета в рамках Концепции развития представлено обеспечение относительной независимости организации учетного процесса от какого-либо определенного вида отчетности [9]. Другими словами, в рамках Концепции развития сформулирован принцип независимости учетной информации, который, как нам представляется заключается в формировании учетной информации без влияния каких-либо факторов с целью предоставления пользователям учетной информации, наиболее очищенной от подобных влияний, с целью принятия правильных экономических решений.

Касаясь других принципов формирования учетной информации в рамках Концепции развития, авторами сформулирован следующий подход: принципы и требования к организации учетного процесса, а также базовые правила бухгалтерского учета должны устанавливаться с учетом принципов и требований международных стандартов финансовой отчетности таким образом, чтобы экономические субъекты имели возможность формировать учетную информацию для отчетности любого формата, в том числе отчетность, формируемую по требованиям международных стандартов финансовой отчетности.

Кроме того, далее в рамках Концепции развития сформулирован тезис об индивидуальности бухгалтерской (финансовой) отчетности как элемента метода бухгалтерского учета, выполняющим две функции – информационную и контрольную. С одной

стороны, бухгалтерская (финансовая) отчетность характеризует финансовое положение и финансовый результат деятельности экономического субъекта, а с другой стороны – обеспечивает системный контроль правильности и точности учетной информации при завершении каждого учетного цикла. В результате сформулирован вывод, что все экономические субъекты должны составлять индивидуальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность за каждый отчетный период. Таким образом, авторами Концепции развития сформулирован принцип индивидуальности учетной информации, в рамках которого индивидуальность заключается, с одной стороны, в отношении только к конкретному экономическому субъекту, с другой стороны, – к определенному отчетному периоду.

Далее в рамках Концепции развития авторами сформулирована главная задача в области индивидуальной бухгалтерской отчетности – обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой персонифицированной учетной информации об экономических субъектах, и в виде решения данной задачи предложено индивидуальную бухгалтерскую отчетность составлять по отечественным российским стандартам, разрабатываемым на основе международных стандартов финансовой отчетности. При этом далее отдельно подчеркнуто, что в перспективе с учетом накопленного опыта целесообразно оценить возможность составления определенным кругом экономических субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по нормам и требованиям международных стандартов финансовой отчетности вместо использования национальных российских стандартов ведения учета.

Здесь стоит обратить внимание, что данное предложение не получило официального широкого распространения и соответствующего нормативного закрепления. Кроме того, следует отметить, что среди последних из утвержденных национальных стандартов имеются стандарты, никаким образом

не позаимствованные из международных стандартов финансовой отчетности. Например, речь идет о нормах ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [6] и нормах ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» [7], учитывающих только отечественный опыт и наработки.

Также следует обратить внимание на сформулированную в рамках Концепции развития главную задачу в области консолидированной финансовой отчетности – обеспечение гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов. И для решения данной задачи авторами Концепции развития предлагалось установить обязательное составление консолидированной финансовой отчетности по нормам и требованиям международных стандартов финансовой отчетности, а также обеспечение проведения обязательного аудита в отношении консолидированной финансовой отчетности и её дальнейшей публикации [9].

Как уже обозначалось ранее, составление консолидированной финансовой отчетности по требованиям международных стандартов финансовой отчетности закреплено в нормах статьи 3 ФЗ № 208-ФЗ, а обязательный аудит и публикация такой отчетности предусмотрены нормами статей 5 и 7 ФЗ № 208-ФЗ.

Выводы

Проведенный анализ нормативных источников, включая нормы Закона № 402-ФЗ, ФЗ № 129-ФЗ, ФЗ № 208-ФЗ, федеральных стандартов бухгалтерского учета, Концепции развития и положения других нормативных документов позволяют сформулировать вывод об официальном закреплении на нормативном уровне и практическом использовании принципа приоритета международных стандартов финансовой отчетности. При этом использование данного принципа, что также нормативно закреплено, выступает в качестве одного из ключевых инструментов повышения качества учетной информации.

Библиографический список

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (от 16.04.2022 № 99-ФЗ) // СПС «Консультант плюс», 2023.
2. 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.
3. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011) «О бухгалтерском учете» (утратил силу) // СПС «Консультант плюс», 2023.
4. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 26.07.2019, с изм. от 07.04.2020) «О консолидированной финансовой отчетности» // СПС «Консультант плюс», 2023.
5. 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.
6. 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.
7. Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» (Зарегистрировано в Минюсте России 05.04.2023 № 72888) // СПС «Консультант плюс», 2023.
8. Приказ Минфина России от 22.02.2022 № 23н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 – 2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н» (Зарегистрировано в Минюсте России 24.03.2022 № 67877) // СПС «Консультант плюс», 2023.
9. 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.
10. Информация Минфина России № ОП 1-2012 «О применении Международных стандартов финансовой отчетности» (текст документа приведен в соответствии с публикацией на сайте <http://www.minfin.ru> по состоянию на 15.11.2012) // СПС «Консультант плюс», 2023.
11. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Учетная политика как инструмент обеспечения качества учетной информации // *Управленческий учет*. 2023. № 2. С. 16-22.
12. Морунов В.В. Регулирование обеспечения качества учетной информации в соответствии с положениями концептуальных основ представления финансовых отчетов // *Управленческий учет*. 2023. № 5. С. 329-334.
13. Морунов В.В., Алеткин П.А., Нурмухаметов И.Ф. Принципы ведения бухгалтерского учета как основа обеспечения качества учетной информации // *Управленческий учет*. 2023. № 1. С. 335-340.
14. Морунов В.В., Алеткин П.А. Концептуальное регулирование обеспечения качества учетной информации // *Управленческий учет*. 2023. № 5. С. 394-399.