

С.М. Бычкова,
Е.Ю. Итыгилова

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Монография



Светлана Бычкова

**Контроль качества
аудиторской деятельности**

«Научная библиотека»

2015

УДК 657.6
ББК 65.05

Бычкова С. М.

Контроль качества аудиторской деятельности / С. М. Бычкова —
«Научная библиотека», 2015

Монография посвящена одной из наиболее важных проблем функционирования института аудиторской деятельности – обеспечению качества аудиторских услуг. В монографии последовательно изложены вопросы обеспечения качества аудиторских услуг в России и в международной практике, на государственном уровне регулирования аудиторской деятельности и в рамках аудиторского профессионального сообщества. В работе раскрыта сущность категории качества в аудите и бухгалтерском учете в целом и с позиций основных групп пользователей, заинтересованных в качестве бухгалтерской финансовой информации, а также установлены основополагающие критерии качества аудита и бухгалтерского учета; рассмотрены вопросы организации и осуществления контроля качества аудиторской работы в соответствии с международными стандартами; представлен институциональный анализ развития нормативно-правовых основ контроля качества аудиторской деятельности в России, а также определены научные основы контрольной деятельности в области обеспечения качества аудита с системной точки зрения. В монографии также имеются приложения, которые выступают в качестве иллюстрации к тексту, а также дополняют и раскрывают положения научно-практического исследования вопросов контроля качества аудиторской деятельности. Монография предназначена для научных работников, специалистов в области бухгалтерского учета и аудита, практикующих аудиторов, магистров и бакалавров экономического направления.

УДК 657.6
ББК 65.05

© Бычкова С. М., 2015
© Научная библиотека, 2015

Содержание

Введение	7
Глава 1. Качество в бухгалтерском учете и аудите	8
1.1. Понятие качества. Концепции качества: философская, экономическая и юридическая	8
1.2. Качество в бухгалтерском учете и отчетности	22
Конец ознакомительного фрагмента.	39

Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю

Контроль качества аудиторской деятельности

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

Скобара Вячеслав Владимирович

доктор экономических наук, профессор, Председатель президентского совета Палаты профессиональных бухгалтеров и аудиторов (СПб)

Кочинев Юрий Юрьевич

доктор экономических наук, профессор кафедры «Предпринимательства и коммерции» ФГАОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный политехнический университет»

О Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю, 2015

О Издательский дом «НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА», 2015

Введение

В настоящее время проблемы, которые возникают в аудиторской деятельности не только в России, но и в мире в целом, носят институциональный характер и связаны с неэффективностью функционирования института аудита в целом. Важнейшей функцией института аудита является установление качества публикуемой финансовой информации общественно значимых хозяйствующих субъектов, а одной из возможных дисфункций – подтверждение некачественной финансовой информации о результатах деятельности таких хозяйствующих субъектов. Устранение и предотвращение в будущем этой дисфункции возможно только при введении эффективного механизма обеспечения качества аудита.

Качественный аудит позволяет снизить информационные риски и обеспечить доверие не только к профессиональному мнению аудитора о достоверности финансовой информации, но и доверие среди участников экономического сообщества. Важнейшим инструментом обеспечения качества работы аудиторов является действенный контроль качества аудиторских услуг.

Международная практика обеспечения качества аудиторских услуг заключается в последовательной работе Международной федерации бухгалтеров (МФБ) и Совета по международным стандартам аудита и уверенности МФБ по организации и осуществлению контроля качества аудиторской работы на уровне профессиональных аудиторских объединений и на внутрифирменном уровне по разработке и совершенствованию положений и стандартов контроля качества аудиторских услуг для применения во всем мире. В европейском пространстве действует принятая Европейским Союзом 8-я Директива Европейской комиссии, регламентирующая такие вопросы контроля качества аудита, как создание системы обеспечения качества, разработка принципов надзора со стороны государственных и профессиональных регулирующих органов, организация контроля качества работы аудиторов общественно значимых хозяйствующих субъектов.

В России вопросы повышения качества аудиторских услуг находятся в сфере государственных интересов, а также интересов аудиторского сообщества. Законодательные предпосылки развития контрольной деятельности в области качества аудиторской работы были сформированы в 2001 году в первом Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» и на сегодняшний день представляют совокупность правовых норм, образующих целостную систему контроля качества аудиторской деятельности, ее структуру и порядок функционирования.

Нормативно-правовое совершенствование системы контроля качества аудита не может обойтись без определения научных основ контрольной деятельности в области обеспечения качества аудита. Поставленные проблемы требуют своего научно-методологического решения и последовательно рассмотрены в настоящей монографии. К ним относятся вопросы: определения понятия качества аудита; соотношения целей, предмета и критериев контроля качества; взаимосвязи субъектов и объектов контроля качества; методического обеспечения контрольных мероприятий; разработки организационных, методологических и технических мер контроля качества аудита в сфере государственного и саморегулирования аудиторской деятельности; определения проблем и перспектив развития контроля качества аудита. Монография включает приложения, которые выступают в качестве иллюстраций к тексту, а также дополняют и раскрывают положения научно-практического исследования вопросов контроля качества аудиторской деятельности.

Монография предназначена для научных работников, специалистов в области бухгалтерского учета и аудита, практикующих аудиторов, магистров и бакалавров экономического профиля.

Глава 1. Качество в бухгалтерском учете и аудите

1.1. Понятие качества. Концепции качества: философская, экономическая и юридическая

Выявление и раскрытие объективного содержания понятия «качество» требует исследования различных трактовок и концепций качества.

Лексическое значение слова «качество» в его современном понимании заключается в следующем. Согласно словарю русского языка СИ. Ожегова, качество есть «наличие существенных признаков, свойств, особенностей, отличающих один предмет или явление от других» [94, с. 249]. В Большой Советской Энциклопедии качество раскрывается как «существенная определенность предмета или процесса, выступающая в его свойствах и характеризующая то, чем данный предмет или процесс является в данных условиях, в связи и взаимодействии с другими данными предметами и процессами» [46, с. 415]. Для достижения ясности и полноты понимания этой категории предлагаем рассмотреть ее со следующих позиций: философской, экономической и юридической.

Качество как философская категория. Качество является одной из самых древних категорий. Качественные представления возникли задолго до того, как сформировались и стали предметом философского анализа категории качества. Самой первой предпосылкой формирования представления о качественной определенности явлений и свойств им присущим в сознании первобытного общества явилось развитие практической деятельности человека. Предметы, которые попадали в сферу практической деятельности и были способны удовлетворять потребности человека, приобретали в его сознании определенное качество или свойство удовлетворения возникающих насущных потребностей. Позднее люди интуитивно пользовались суждением по качеству или качественности как признаку, отличающем одну вещь от другой. Таким образом, в своей эволюции в первобытном мышлении понятие «качество» прошло путь от его отождествления со свойством явления до представления человека о качественной определенности явления.

В процессе развития процессов исторического движения мысли о мире и человеке понятие качества приобретало концептуальный характер в философском значении. Понимание слова «качество» в его философском значении по существу явилось основой его обычного лексического значения. Так, по новому энциклопедическому словарю, качество – это «философская категория, выражающая существенную определенность объекта, благодаря которой он является именно этим, а не иным» [93, с. 495]. Общая системная философская трактовка качества приводится в философском энциклопедическом словаре, согласно которому качество есть «философская категория, выражающая неотделимую от бытия объекта его существенную определенность, благодаря которой он является именно этим, а не иным. Качество отражает устойчивое взаимоотношение составных элементов объекта, показывает его специфику, дающую возможность отличать один объект от другого. Именно благодаря качеству каждый объект существует и мыслится как нечто отграниченное от других объектов. Вместе с тем качество выражает и то общее, что характеризует весь класс однородных объектов» [120, с. 252]. Такое понимание качества сложилось в результате обобщения практики научного познания и жизни, получившего отражение и в других философских категориях.

Представления о качестве в трудах ученых-философов и эволюция содержания категории качества на протяжении всего развития философской мысли представлены в табл. 1.

Таблица 1
Эволюция категории «качество» в философском мировоззрении

№ п/п	Источник	Трактовка понятия «качество»
1	Фалес (ок. 625 – ок. 547 до н.э.) Анаксимен (ок. 585-ок. 525 до н.э.) Гераклит Эфесский (ок. 520 – ок. 460 до н.э.) (VII–VI в. до н.э.).	Осмысление мира со стороны его качественной определенности. Первоначалом всех вещей выступает некая субстанция, в неизменном виде присутствующая в каждой вещи: вода Фалеса, огонь Гераклита, воздух Анаксимена [104, с. 65]
2	Анаксагор (ок. 500–428 до н.э.).	Все вещи состоят из бесконечного числа семян (гомеометрий). Семена обладают неизменными качествами и не теряют их ни в одной смеси: они вечны, неограниченны, бесконечно делимы. Преобладание одних над другими обуславливает качественную определенность вещи. Качества не изменяются в зависимости от количественных соотношений [104, с. 69]
3	Левкипп (V в. до н.э.), Демокрит (ок. 470 или 460–370 до н.э.)	Существуют чувственно воспринимаемые вещи с их качествами. Качества делятся на две группы: первичные и вторичные. Первичные качества познаются посредством чувственных восприятий и зависят от устройства органов чувств. Вторичные относятся к субъективным, т.к. знания о вторичных качествах непостоянны. Вторичные качества Демокрит выводил из величины, формы, положения и порядка атомов [75, с. 14–16]
4	Эпикур (431–270 до н.э.) Тит Лукреций Кар (ок. 99–55 до н.э.)	Качество не растворяется в материальном, оно выступает в виде общего представления. Все качества объективны, но делятся на постоянно сопутствующие и случайные. Качество связано с целостным понятием вещи, но оно выполняет функцию различения не атомов, а тел, состоящих из атомов [75, с. 17]. «Природа вселенной – это тела и пустота» [81, с. 631]
5	Аристотель Стагирит, (384–322. до н.э.).	Качество как категория. В понимании качества выделяют пять аспектов: 1) свойства и состояния диспозиций; 2) качество как природное врожденное дарование (физические силы, здоровье); 3) пассивные (чувственные) качества (свет, вкус, теплота и др.); 4) форма (образ, очертания, фигура) предмета; 5) качество как видовое отличие сущности. Качество «все то (нечто такое), благодаря чему предметы признаются так или иначе качественно определенными» [39, с. 26]
6	Р. Бэкон, У. Оккам (ок. 1281–1348 гг.)	Согласно учению о «скрытых качествах» каждое свойство тела превращалось в самостоятельное существующее начало («качество»), скрытое в теле [71, с. 17]. Скрытые качества толкуются как вечные и неизменные «формы», объясняющие их непроницаемость, нагреваемость и т.д. [120, с. 253]
7	Леонардо да Винчи (1454–1519 гг.)	Отрицание качественного метода познания. Качественность вещей не отрицалась, но если какое-либо качество вещи нельзя было свести к количественным характеристикам, то оно объявлялось субъективным, не обязательным для вещей [75, с. 29]
8	Галилей Галилео (1564–1642 гг.)	Материя обладает объективными качествами. Но они сводятся к простым геометрическим и механическим качествам, не характеризующим изменения вещей. Стремление все качественное разнообразие материи свести к количественным отношениям. Следуя механической концепции, чувственные качества признаются субъективными [75, с. 31–32]

9	Гассенди (1592–1655 гг.)	Качество – способ существования субстанции, состояние или условие существования материальных начал в их смешении. Познаются качества при помощи ощущений. Все качества разделяются на свойственные вещам и чувственные. Каждому чувственному качеству присущ определенный вид атомов [75, с. 33]
10	Декарт Рене (1596–1650 гг.)	Качества делятся на две группы. Объективные качества – те, что присущи вещам при любом их состоянии, на которые не влияет любое изменение вещей. Это качества чисто геометрического порядка [75, с. 33]
11	Джон Локк (1632–1704 гг.)	В своей концепции первичных и вторичных качеств решает проблему объективности знания. Первичные (присущие самим вещам) качества это математические и пространственно-временные характеристики фигуры, массы, движения и т.п., а вторичные (не свойственные вещам) – субъективные ощущения цвета, вкуса, запаха и т.п. [104, с. 98] Качества служат для того, чтобы узнавать и различать вещи, с которыми человек имеет дело [75, с. 206]
12	Иммануил Кант (1724–1804гг.)	Субъективны не только вторичные, но и первичные качества. «Несмотря на действительное существование внешних вещей, о множестве их предикатов можно сказать: они не принадлежат к этим вещам самим по себе, а только к их явлениям, и вне нашего представления не имеют никакого собственного существования. Я по важным причинам причислил к простым явлениям сверх этих и остальные качества тел, называемые первичными...» [69, с. 51–52]. Понятие «качество» применяется в процедуре организации и классификации категорий чистого рассудка (по «качеству» суждения чистого рассудка делились на бесконечные, утвердительные и отрицательные) [92, с. 483]
13	Георг Вильгельм Фридрих Гегель (1770–1831 гг.)	Качество как логическая категория, составляющая начальную ступень познания вещей и становления мира, как непосредственную характеристику бытия объекта. «Качество есть в первую очередь тождественная с бытием определенность... Нечто перестает быть тем, что оно есть, когда оно теряет свое качество» [56, с. 145]. Вводится понятие «определенности» как эмпирической презентации качества, «свойства», как проявления качества в конкретной системе взаимодействий или отношений и «границы» как феномена дифференцированности качества от других качеств [92, с. 113]

14	Карл Маркс (1818–1883 гг.)	Вещь как качественная и количественная определенность. «Каждая такая вещь есть совокупность многих свойств и поэтому может быть полезна различными своими сторонами» [86, с. 43–44]. Качественность товара и его потребительной стоимости выражается в том, что «сумма всех возможных ее полезных применений заключена в ее бытии как вещи с определенными качествами» [85, с. 13]
15	Фридрих Энгельс (1820–1895 гг.)	Качество один из законов диалектики. Качество не сливается с самой вещью, качество вещи и сама вещь не тождественны. ...Существуют не качества, а только вещи, обладающие качествами, и притом бесконечно многими качествами» [128, с. 184]. Качества вещей делятся на две группы: а) качества, которые присущи определенной группе вещей. Эти качества позволяют найти тождественное в вещах; б) качества, которые характеризуют именно данную вещь, отличают ее от других вещей. Эти качества выражают уже не тождественное в вещах, а различное [128, с. 547]
16	В.И. Ленин (1870–1924 гг.)	Качество – определение вещи или явления как целого. Понятие качества развивается одновременно с понятием количества, которое не может сложиться на чувственной ступени. Основная причина качественных изменений в природе и обществе – единство и борьба противоположностей [79, с. 203]

Определяющая роль в философском понимании качества принадлежит Аристотелю и Гегелю, которые развили представление о качестве как научной категории. В исторических и современных философских исследованиях присутствуют различные подходы к раскрытию категории качества, но, в целом, их суть можно свести к следующим положениям: *качество — это такая определенность бытия дан-*

ной вещи, которая не отделима от самой вещи и характерна именно для нее, в отличие от других вещей, т. е. то, что отличает одну вещь от другой. Качественная определенность есть такая определенность предмета, при которой устанавливается его отличие от других предметов посредством присущих только ему качеств (признаков, сторон, характеристик). Предмет невозможно представить без качественных признаков. Если качественная определенность устанавливается через какой-либо признак, то с изменением (исчезновением) этого признака предмет перестает быть тем, что он есть.

Следовательно, с философской точки зрения качество как научная категория включает ряд исторически сложившихся в мировоззрении человека представлений о качестве и выражает:

1) целостную характеристику вещи. Качество – это то, что связывает все свойства воедино, что выражает целостность вещи. Качество, характеризуя вещь как целостную систему, выражает единство ее элементов и структуры, единство внутренних и внешних свойств. При этом под вещью понимается относительно целостная и устойчивая материальная система, включающая в себя взаимодействие ее элементов между собой и взаимодействие данной системы с другими системами или единство элементов, характеризующееся внутренним и внешним взаимодействием этих элементов. Свойство выражает какую-то одну сторону единого целого. Свойства вещи, проявляющиеся взаимодействием элементов (вещей, предметов): выступают отражением как вещи, так и ее элементов и характеризуют вещь со стороны не только внутреннего, но и внешнего содержания и являются выражением той или иной специфичности вещи, только ее качественной определенности (процессов, явлений) через единство элементов и структуры, обладают изменчивостью (динамичностью) и единством, бывают как общие, так и специфические;

2) устойчивость вещи. Момент устойчивости качества вещи определяется также единством внешних и внутренних свойств;

3) специфику вещи (явления). Качественная специфика вещи определяется как конкретная совокупность свойств. Определенность предполагает бытие конкретных элементов и их связей (внутренних и внешних). Качество в этом случае будет указывать на принадлежность к вещи именно данных, а не других элементов и связей. Качество является необходимым условием идентификации той или иной вещи;

4) природу вещей (объективная категория).

Категория качества в *философском, диалектико-материалистическом* понимании означает внутреннюю потребность объекта, его способность быть тем, что он есть, в отличие от других объектов или явлений действительности. Применительно и к материальному, и к нематериальному благу такой исходной способностью, характеризующей качество, является способность удовлетворять определенную человеческую потребность.

Качество как экономическая категория. Все решения в области качества связаны с экономическими затратами и имеют смысл только в том случае, если приводят к экономическому эффекту. Этот тезис отражает позицию хозяйствующих субъектов, необходимость экономического регулирования качества продукции, товаров, работ и услуг.

В экономических словарях значение термина «качество» раскрывается следующим образом: в Словаре современных экономических и правовых терминов – как «совокупность полезных свойств, позволяющих удовлетворять определенные материальные или духовные потребности...» [110, с. 233]; в Толковом словаре аудиторских, налоговых и бюджетных терминов – как «совокупность объективно существующих свойств, признаков, характеристик труда, работ, товаров, услуг, уровень которых обусловлен показателями, определяющими потребительскую стоимость продукции. Качество определяется мерой соответствия продукции условиям и требованиям стандартов, договоров, контрактов, запросов потребителей» [115, с. 74]. Близкие по содержанию значения термина приведены в Большом экономическом словаре: «качество –

совокупность свойств, признаков продукции, товаров, услуг, работ, труда, обуславливающих их способность удовлетворять потребности и запросы людей, соответствовать своему назначению и предъявляемым требованиям. Качество определяется мерой соответствия товаров, работ, услуг условиям и требованиям стандартов, договоров, контрактов, запросов потребителей. Различают качество продукции, работы, труда, материалов, товаров, услуг» [49, с. 298]; Современном экономическом словаре [102, с. 166]; Словаре – справочнике аудитора [58, с. 134] и Универсальном бизнес-словаре [80, с. 269]. Описание термина с технико-экономической точки зрения приводится в экономической энциклопедии «качество – совокупность свойств продукта (услуги), определяющих его пригодность для использования по назначению потребителем. Качество определяется показателями, характеризующими технико-экономические свойства... Качество оценивается в зависимости от стадии жизненного цикла... Свойства, определяющие качество, могут быть абсолютными, относительными или удельными и измеряются субъективным, объективным или экспертным путем... Качество обеспечивается техническими и организационными способами. Показатели качества, порядок их проверки и удостоверения соответствию согласованным требованиям отражаются в договоре купли-продажи, заключенном между продавцом (изготовителем) и покупателем (пользователем). Качество может удостоверяться сертификатом качества, выдаваемым производителем или экспортером» [127, с. 280].

Приведенные значения термина «качество» обусловлены предметом экономической науки под которым понимается «изучение поведения людей и групп в производстве, распределении, обмене и потреблении материальных благ в целях удовлетворения потребностей при ограниченных ресурсах» [126, с. 18]. В целом, в экономических исследованиях в области качества ученые-экономисты трактуют качество, исходя из следующих основных фундаментальных категорий:

1. Потребительная стоимость – совокупность полезных свойств, которые составляют предмет потребления человека. Любая вещь, услуга становятся потребительной стоимостью лишь при условии, что они способны удовлетворить потребность [82, с. 6]. «Товар есть, прежде всего, внешний предмет, вещь, которая благодаря ее свойствам, удовлетворяет какие-либо потребности» [86, с. 43–44]. «Там, где прекращается потребность в какой-нибудь определенной потребительной стоимости, продукт перестает быть потребительной стоимостью. В качестве потребительной стоимости продукт измеряется потребностью в нем» [87, с. 381]. Различается как единичная потребительная стоимость, так и общественная потребительная стоимость как совокупность аналогичных по назначению предметов, услуг, и совокупность различных потребительных стоимостей [82, с. 8].

2. Потребность – необходимость в каких-либо предметах потребления. Потребность должна быть удовлетворена по качеству, т. е. достигнуто соответствие между качеством произведенной продукции и общественной потребностью в нем. Качество при этом является показателем эффективности общественного производства [78, с. 24].

3. Труд – процесс материализации потребности и ее воплощения в полезных свойствах продукта [65, с. 16].

4. Полезность – субъективное ощущение индивидуального потребителя степени насыщения своих потребностей. Кроме того, под полезностью следует понимать «степень предпочтения товаров и услуг потребителем» [107] или «удовлетворение или удовольствие, получаемое потребителем от потребления товара или услуги (или от потребления набора товаров и услуг)» [83]. Следует также разграничивать понятия «качество» и «полезность», т. к. полезность изначально заключена в качестве продукции (услуги) и представляет собой свойство потребителя, отражающее степень его удовлетворенности продукцией (услугой), а качество это совокупность свойств продукции (услуги), обуславливающая способность удовлетворять потребности людей.

5. Платежеспособный спрос. Потребность и качество в условиях товарно-денежных отношений связаны с платежеспособной потребностью, или платежеспособным спросом, формирующимся на рынке [78, с. 24].

6. Степень удовлетворения потребности выступает как показатель работы по управлению качеством [78, с. 24]. Необходимость измерения качества, установления его меры обусловило появление трактовки качества как степени удовлетворения потребителя, в связи с чем, в большинстве случаев, в экономической литературе с понятием качества обычно связывают меру или степень, в какой продукт труда способен удовлетворить конкретную общественную или личную потребность [57, 53, 78, 82]. Качество продукции представляет собой сложную технико-экономическую и социальную категорию... характеризующую способность продукции удовлетворять в возможно полной мере эти потребности при минимальных затратах труда и средств на ее создание и применение [53, с. 4]. Качество отражает степень полезности, в которой продукт труда способен удовлетворить ту или иную потребность [57, с. 102].

Качество, таким образом, в экономическом значении этой категории обладает двоякой сущностью. С одной стороны, это *совокупность объективно существующих свойств и характеристик, уровень которых обусловлен показателями, определяющими потребительскую стоимость продукции*, с другой – *субъективное представление потребителя о продукции*.

Стремление хозяйствующих субъектов к повышению эффективности производства, снижению себестоимости продукции и увеличению доли рынка заставляет их выработать экономически правильное поведение в условиях рыночной экономики. Приоритетным направлением в управлении деятельностью предприятия на сегодняшний день является повышение качества результатов деятельности, и, как следствие этого, качества товаров, продукции, работ и услуг, ибо «качество – измеритель полезности результата любого труда» [123 с. 9]. Основой этого направления является знание потребителя, персонала организации и ее особенностей, а целью – удовлетворение потребительских запросов. Такое представление о качестве нашло отражение в концепции менеджмента качества. Эволюция этого понятия рассмотрена нами в табл. 2.

Представление о качестве как категории управления прошло в своей эволюции развитие от узкого понимания качества как совокупности свойств продукции, соответствующих заданным (техническим) характеристикам, до современной трактовки как степени соответствия совокупности присущих характеристик требованиям (потребностям и ожиданиям). Таким образом, качество продукции (услуги), в широком смысле, подразумевает ее полезность и включает две составляющие: совокупность свойств и характеристик продукции (услуги) и удовлетворение потребностей и ожиданий (представлений о качестве) потребителя этой продукции (услуги).

Таблица 2

Эволюция понятия «качество» с позиции менеджмента качества

№ п/п	Источник	Трактовка
1	В. Шухарт, 20-е годы XX в.	Качество имеет два аспекта: объективные физические характеристики и субъективную сторону (насколько вещь хороша). Качество обеспечивается циклом непрерывных технологических изменений на основании статистического контроля: планировать – выполнять – контролировать – действовать (цикл Шухарта)
2	А. Фейгенбаум, 40–50-е гг.	Всеобщий контроль качества, состоящий из этапов его разработки, поддержания и улучшения, понятие «затраты качества»
3	Э. Деминг, 40–50-е гг.	Распространение области применения цикла Шухарта и статистических методов управления производством на сферу продаж и оказания услуг (цикл Деминга), 14 принципов управления качеством
4	Дж. Джуран, 50-е гг.	Качество – пригодность для использования (соответствие назначению). Субъективная сторона – степень удовлетворения потребителя (для реализации качества производитель должен знать требования потребителя и сделать свою продукцию такой, чтобы она удовлетворяла эти потребности). Разработана идея триады качества: планирование – контроль – улучшение
5	К. Исикава, 50-е гг.	Свойство, реально удовлетворяющее потребителей, включающее послепродажное обслуживание, качество управления, качество компании и человеческой жизни
6	Дж. Эттингер, Дж. Ситтинг, 60-е гг.	Качество может быть выражено цифровыми значениями, если потребитель в состоянии группировать свойства по их важности. Это величина измеримая, и, следовательно, несоответствие продукта предъявляемым к нему требованиям может быть выражено через какую-либо постоянную меру, которой обычно являются деньги. Разработана специальная наука – квалиметрия – о способах измерения показателей качества

¹ Об этом см. Ефремов А.А. ISO для русского мужика подспорье, а не обуза // Методы менеджмента качества. – 2013. -№ 10. – С. 32.

Продолжение Таблицы 2

7	Тагути, 70-е.	Качество товара измеряется совокупными затратами (потерями) общества, связанными с производством, и использованием этого товара. Чем меньше потери, тем выше качество
8	ГОСТ 15467-79 «Управление качеством продукции. Основные понятия. Термины и определения»	Качество продукции – совокупность свойств, обуславливающих ее пригодность для удовлетворения определенных потребностей в соответствии с назначением. Техничко-экономическое понятие «качество продукции», в отличие от философского понятия «качество», охватывает только те свойства продукции, которые связаны с возможностью удовлетворения продукцией определенных общественных или личных потребностей в соответствии с ее назначением. ¹
9	СТ ИСО Международная организация по стандартизации) 8402-86 ЕОК (Европейская организация по качеству) 6-89	Качество (продукции, услуги) – совокупность свойств и характеристик продукции или услуг, обуславливающих их способность удовлетворять установленные или подразумеваемые потребности. Примечание: при заключении контракта потребности оговариваются, тогда как в условиях рынка необходимо выявить и определить подразумеваемые потребности. Такие оговоренные или определенные потребности называются «требованиями к качеству»
10	ГОСТ Р 50691-94. Модель обеспечения качества услуг	Качество услуги – совокупность характеристик услуги, определяющих ее способность удовлетворять установленные или предполагаемые потребности потребителя
11	МС ИСО (Международная организация по качеству) 8402:1994	Качество – совокупность характеристик объекта, относящихся к его способности удовлетворять установленные и предполагаемые потребности
12	СТ МЭК (Международная электротехническая комиссия) 50(191)-90	Качество услуги – обобщенный эффект услуги, который определяет степень удовлетворенности потребителя ею. Примечание: качество услуги определяется совместными аспектами характеристик обеспеченности, эффективности, пригодности, стабильности услуги и других факторов, присутствующих конкретному виду услуги

¹ Хотя термины данного стандарта относятся только к овеществленным результатам труда, термин «качества продукции» был приведен в целях сопоставления качества продукции

и услуги. В стандартах ИСО серии 9000 термин «продукция» включает услуги (ГОСТ ИСО 9000–2011) или означает «услугу» (ГОСТ ИСО 9001–2011).

Окончание Таблицы 2

13	МС ИСО (Международная организация по качеству) 9000:2000	Качество – степень, с которой совокупность собственных характеристик выполняет потребности или ожидания, которые установлены, предполагаются или являются обязательными. Восемь принципов менеджмента качества
14	ГОСТ Р ИСО 9000:2011 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь»	Качество – степень соответствия присущих характеристик требованиям. Характеристика – отличительное свойство. Требование – потребность или ожидание, которое установлено, обычно предполагается или является обязательным
15	ISO 9000:2005. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь (ГОСТ ИСО 9000-2011. Межгосударственный стандарт. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь)	Качество – это степень соответствия совокупности присущих характеристик требованиям. Организации зависят от своих потребителей и, поэтому, должны понимать их текущие и будущие потребности, выполнять требования и стремиться превзойти их ожидания. Термин «качество» может применяться с такими прилагательными как плохое, хорошее или превосходное. Взаимосвязь категорий, составляющих понятие «качество», показана на рис. 6.

Качество как категория управления получило дальнейшее развитие в процессе стандартизации подходов к менеджменту качества. Концепция менеджмента качества определяет качество с точки зрения современной философии качества, что связано с внедрением методологии всеобщего менеджмента качества в производственные процессы, сферу управления деятельностью экономических субъектов. Современные требования к качеству на международном уровне определены стандартами ИСО. Эти стандарты регламентируют четкие требования к системам обеспечения качества, связанным с производственными процессами, сферой управления, отношениями между производителями и потребителями продукции и жестко ориентированы на потребителя при строгом соблюдении культуры производства. Действующая серия стандартов ИСО 9000 содержит рекомендации по внедрению и обеспечению функционирования эффективных систем менеджмента качества для организаций всех видов и размеров, которые стремятся к тому, чтобы их продукция и услуги соответствовали требованиям заказчика, а качество постоянно улучшалось. В частности, ИСО 9000 содержит описание основных положений и терминологию систем менеджмента качества. ИСО 9001:2008 устанавливает требования к системе менеджмента качества и направлен на повышение удовлетворенности потребителей. ИСО 9004 содержит рекомендации по повышению результативности и эффективности системы менеджмента качества и систематическому и непрерывному улучшению общих показателей деятельности организации, а также по повышению степени удовлетворенности потребителей и других заинтересованных сторон с учетом их потребностей и ожиданий. По ИСО 9000:2005 и соответствующему ему ГОСТ ИСО 9000–2011 качество составляют следующие понятия: требования, градация, компетентность, возможности, удовлетворенность потребителя (рис. 1), (выдержка из ГОСТ ИСО 9000–2011).



Рис. 1. Понятия, относящиеся к качеству (выдержка из ГОСТ ISO 9000–2011)

Следует отметить, что терминология ИСО серии 9000 в равной степени относится как к продукции, так и к услугам. Удовлетворенность потребителя выходит на первый план и представляет один из важнейших критериев качества продукции (услуги). В свою очередь, поставщики продукции или услуги, должны быть ориентированы на удовлетворение этих требований, что является основополагающим принципом менеджмента качества «ориентация на потребителя». Эффективность деятельности организации и качество продукции (услуги) зависит от систематического менеджмента отношений изготовителя (поставщика) с потребителем: «качество – это объективно существующая категория, но существует она не как нечто абсолютное вне времени и пространства, а лишь при взаимодействии изготовителя с потребителем, причем в этом взаимодействии активно участвует продукция (услуга), качество которой возникает и реализуется по мере того, как этот процесс развивается» [124, с. 46]. Значимым этапом в развитии систем менеджмента качества¹ является применение концепции заинтересованных сторон [121], в результате чего принцип ориентации на потребителя стал подразумевать, что организация должна обеспечить подход к удовлетворению не только потребностей потребителей, но и других заинтересованных сторон организации. По ГОСТ Р ИСО 9004–2010 этими сторонами являются физические и юридические лица, создающие добавленную ценность для организации так или иначе заинтересованные в деятельности организации, или находящиеся под ее влиянием (табл. 3).

Таблица 3

Система заинтересованных сторон, их потребности и ожидания²

Заинтересованные стороны	Потребности и ожидания
Потребители	Качество, цена и своевременность поставки продукции
Владельцы (акционеры)	Устойчивая рентабельность. Прозрачность
Работники организации	Хорошие условия труда. Гарантия занятости. Нематериальные поощрения и денежные вознаграждения
Поставщики и партнеры	Взаимные выгоды и преемственность
Общество	Защита окружающей среды. Этичное поведение. Выполнение законодательных и нормативных требований

Потребитель в контексте управления качеством рассматривается как заинтересованная сторона организации, хотя, как и общество, он не связан с организацией явными обязатель-

¹ По ИСО 9004.

² Таблица представляет выдержку из ГОСТ Р ИСО 9004–2010.

ствами. Однако «недостаточно рассматривать только обмен ценностей за деньги. В основу отношений «поставщик-потребитель» должны быть заложены настоящие и будущие потребности общества» [70, с. 21]. Этот тезис во многом означает, что усилия организации по поддержанию баланса власти между заинтересованными сторонами, созданию ценностей или благ, соответствующих их потребностям и ожиданиям, позволят не только реализовать принцип ориентации деятельности на потребителя, но и достичь устойчивого успеха работы организации.

Резюмируя вышеизложенное, можно сделать следующие выводы:

1) качество экономического блага определяется взаимодействием экономического субъекта и его заинтересованных сторон;

2) центральным отношением категории качества является благо в своей качественной определенности и потребность субъектов из числа заинтересованных сторон именно в этом конкретном благе, т. е. принципиальное соответствие назначения блага, производимого экономическим субъектом потребностям заинтересованных сторон;

3) качество экономического блага определяется требованиями заинтересованных сторон экономического субъекта и его способностью выполнить соответствующие требования;

4) уровень качества экономического блага, и, соответственно, удовлетворенность заинтересованных в благе сторон зависит от степени выполнения экономическим субъектом двух групп требований к качеству:

– требований, обязательных к соблюдению – их устанавливают субъекты из числа заинтересованных сторон, регулирующие деятельность экономического субъекта;

– потребностей и ожиданий заинтересованных сторон экономического субъекта, включая непосредственных потребителей блага;

– способности экономического субъекта обеспечить необходимый и достаточный уровень качества поставляемого блага (рис. 2).

Таким образом, понятие «качество» в своей эволюции прошло путь от примитивной дифференциации предметов на «хороший-плохой» через философский подход тождественной с бытием определенности, когда нечто перестает быть тем, что оно есть, если теряет свое качество, до концепции достижения устойчивого успеха организации на основе менеджмента качества, согласно которой качество понимается как средство удовлетворения потребностей и ожиданий заинтересованных сторон.

Качество как юридическая категория. Юридическая концепция качества заслуживает внимания прежде всего потому, что экономические отношения между экономическими субъектами по поводу приобретения, производства и продажи средств и предметов труда подлежат регулированию нормами гражданского права. Без соответствующих правовых норм невозможно обеспечить качество продукции (работ, услуг).



Рис. 2. Основопологающие понятия, составляющие содержание категории качества в системе взаимоотношений «экономический субъект – заинтересованные стороны»

В Большом юридическом словаре термин «качество» определен как «совокупность свойств (техничко-экономических и эстетических), обуславливающих способность удовлетворять определенные потребности в соответствии с назначением вещи, продукции, товара. Это одно из существенных условий многих гражданско-правовых договоров. Качество продукции охватывает не только потребительские, но и технологические ее свойства, конструкторско-художественные особенности, надежность и т. п. Качество товара в договорах, заключаемых в пределах одной страны, обычно определяется принятыми стандартами. В других случаях к контракту прилагается спецификация, определяющая качества товара» [50, с. 248]. Аналогичные по содержанию определения приводятся в Толковом юридическом словаре [40, с. 199] и Словаре гражданского права [62, с. 92]. В энциклопедическом словаре Габлера по экономике и праву термин «качество» определен как «набор характеристик продукции (материальной или бытовой услуги), определяющий пригодность для пользователя. Под качеством понимают общее впечатление, складывающееся из отдельных компонентов качества (например, функциональное качество, долгосрочное качество, интегральное качество, экологическое качество). Термин «качество» можно интерпретировать субъективно и объективно. Различают концептуальное качество и качество исполнения. На качество можно влиять с помощью технических и политико-маркетинговых мер (политика качества)» [125, с. 78]. В словаре Буйи по торговому праву приводится термин «основное качество» (*qualite substantielle*) – качество товара, услуги или даже лица, являющегося объектом контракта; это качество было определяющим при принятии сторонами решения о заключении контракта. Заблуждение относительно основного качества объекта договора может быть причиной признания контракта недействительным [51]. В юридической энциклопедии качество определяется как «качество вещи (продукции, товаров) или работ – совокупность полезных свойств, позволяющих удовлетворять определенные материальные или духовные потребности. Характеризуется показателями надежности, долговечности, экономичности, художественно-эстетическими и др.» [114, с. 122].

Приведенные определения демонстрируют наиболее *характерные черты понятия «качество» с юридической точки зрения*. Такими его отличительными характеристиками является:

- качество является существенным условием гражданско-правовых договоров;
- качество предмета гражданско-правового договора должно соответствовать условиям его заключения.

В статьях 469–477 ГК РФ излагаются нормы, посвященные качеству товара как одному из наиболее важных показателей характеристики предмета договора купли-продажи. Так, согласно п. 1 ст. 469 ГК РФ продавец обязан передать покупателю товар, качество которого соответствует договору купли-продажи. В соответствии с указанными нормами, критериями качества товара следует считать:

- соответствие условиям договора купли-продажи;
- пригодность целям, для которых товар обычно используется;
- пригодность целям использования, конкретно оговоренным при заключении договора;
- соответствие образцу или описанию;
- соответствие обязательным требованиям к товару, предусмотренным законом;
- соответствие повышенным, по сравнению с обязательными требованиями, требованиям, согласованным между продавцом и покупателем.

Юридическая концепция качества предмета договора купли-продажи, оговоренная в указанных статьях ГК РФ, является суммированным выражением двух взаимосвязанных между собой понятий – материального и торгового. Под материальным понимается наличие в

предмете договора купли-продажи (вещи и ином имуществе) необходимых физических и других материально-сущностных свойств, определяющих общее направление его функционального использования в сфере удовлетворения потребностей отдельных граждан, организаций и общества и целом. Под торговым – возможность соответствующей вещи и иного имущества выступать в качестве товара в торговом обороте, в данном случае, в возмездных отношениях по купле-продаже. Приведенные понятия распространяются на вещи и иное имущество, созданные человеком и данные самой природой. С незначительными коррективами они могут также применяться и в отношении утилизированных вещей, идущих на переработку, которые выступают в качестве предмета договора купли-продажи [99]. Таким образом, качество, с точки зрения гражданских правоотношений, подразумевает обладание предметом договора материальных свойств и способность его участия в торговом обороте.

Объект нашего исследования (аудит как профессиональная услуга³) неосвязаем. Услуга не существует до ее предоставления, что затрудняет определение и измерение качества услуги и делает невозможным сравнение и оценку услуги до ее получения. Гражданский кодекс РФ уделяет услугам как самостоятельному объекту гражданского права значительное место. Возмездным началам оказания услуг посвящена гл. 39 Гражданского Кодекса РФ. Правовое регулирование возмездного оказания услуг осуществляется также общими нормами кодекса о подряде, бытовом подряде, если это не противоречит нормам названной главы или положениям договора об услуге (ст. 783 ГК РФ).

Но качество услуги по договору о возмездном оказании ГК РФ специально не регулируется по причине ее (услуги) неовещественного содержания. По мнению законодателя (ст. 702, 730, 783 ГК РФ), качество оказываемой потребителю услуги должно регулироваться в соответствии с Законом о защите прав потребителей и иными правовыми актами, принятыми в соответствии с ним⁴. Преамбула этого Закона определяет два вида нарушения требований к качеству товаров, работ, услуг: недостаток товара, работы, услуги и существенный недостаток товара, работы, услуги. Недостаток товара (работы, услуги) есть несоответствие товара (работы, услуги) или обязательным требованиям, предусмотренным законом, либо в установленном им порядке, или условиям договора (при их отсутствии или неполноте условий обычно предъявляемым требованиям), или целям, для которых товар (работа, услуга) такого рода обычно используется, или целям, о которых продавец (исполнитель) был поставлен в известность потребителем при заключении договора, или образцу и (или) описанию при продаже товара по образцу и (или) по описанию. Существенным недостатком товара (работы, услуги) считается неустранимый недостаток или недостаток, который не может быть устранен без несоразмерных расходов или затрат времени, или выявляется неоднократно, или проявляется вновь после его устранения, или другие подобные недостатки. Практика обычно относит к существенным такие недостатки, при которых товар (работа, услуга) не может быть использован по назначению. В обоих случаях качество считается ненадлежащим. Ненадлежащее качество также выражается в виде явных и скрытых недостатков. Первый может быть обнаружен потребителем при обычном способе приемки товаров, результатов работ, т. е. при внешнем осмотре, изучении потребительских свойств товара (результатов работы). Скрытый же недостаток обычно проявляется через некоторое время после передачи потребителю товара (результата работы). Для его обнаружения в момент получения потребителем товара (результата работы) нужны специальные знания, а также применение специальных средств и методов приемки. Данная классификация имеет первостепенное значение в отношениях по выполнению работ и оказанию услуг (п. 3 ст. 29 Закона РФ «О защите прав потребителей») (рис. 3).

³ Характеристика аудита как деловой профессиональной услуги представлена в п. 1.3.1.

⁴ Закон РФ от 07.02.1992 № 2300-1 «О защите прав потребителей» (ред. от 28.07.2012).

Действующая в России Государственная система стандартизации предусматривает возможность определения требований к качеству услуг в государственных стандартах. Однако эти требования, имеющие различную юридическую силу, относятся главным образом к оказанию услуг населению, но не организациям. Качество некоторых услуг определяется и такими понятиями как «категория», «класс», «разряд» и т. п., отражающими категорию обслуживания. Другие нормы качества услуг содержат в основном потребительские показатели и носят рекомендательный характер.

Таким образом, качество услуги с *юридической* точки зрения специально не регулируется, однако установлены критерии, соответствие которым определяет необходимый уровень качества товаров, работ и услуг.

Рассмотренные концепции качества (философская, экономическая и юридическая) позволили определить составляющие категории качества:

1. Свойства – характеристики или признаки, присущие труду, товарам, продукции, услугам, работам. Указанные свойства не зависят от желания потребителя и отражают объективную сторону качества.



Рис. 3. Качество товаров, работ, услуг в соответствии с Законом о защите прав потребителей

2. Способность удовлетворения потребностей и ожиданий – обуславливается совокупностью свойств продукции (услуги).

3. Потребности – запросы людей, определяющие потребительскую стоимость продукции (услуги). При этом потребности могут быть установленными и подразумеваемыми. Установленные потребности – это потребности, оговоренные в контрактах, договорах и т. д. В определенных случаях под ними понимаются требования к качеству. Подразумеваемые или предполагаемые потребности выражают ожидания потребителей.

4. Ожидания – представления потребителей и фирм о том, что произойдет или какие условия сложатся в будущем [83, с. 392].

5. Мера соответствия. Качество определяется мерой соответствия назначению и предъявляемым требованиям. Соответствие назначению означает пригодность для использования по назначению потребителями или соответствие запросам потребителей. Соответствие предъявляемым требованиям – это соответствие условиям, требованиям стандартов, договоров, контрактов. Первое определение соответствует концепции качества исполнения. Второе – концепции качества соответствия.

6. Показатели, определяющие потребительскую стоимость – показатели, обуславливающие свойства, характеристики, признаки продукции (работ, услуг).

7. Процесс взаимодействия изготовителя и потребителя. Помимо свойств, присущих продукции (услуги) качество определяется и процессом взаимодействия изготовителя и потре-

бителя. Вследствие того, что данный процесс растянут во времени, существует возможность определения качества не только в момент перехода продукции (услуги) от изготовителя (поставщика) к потребителю, но и после этого.

8. Полезность. По отношению к потребностям человека качество вещи выступает как потенциальная полезность. Потенциальная полезность заключена в качестве продукции (услуги) и реализуется в процессе взаимодействия изготовителя продукции (поставщика услуг) и потребителя. Реализованная полезность является формой проявления качества. Определяется полезность как свойство потребителя, отражающее степень его удовлетворенности продукцией или услугой. Таким образом, потребности и ожидания потребителя представляют субъективную сторону качества.

Приведенные понятия составляют современное понимание категории качества в его широком смысле и без их анализа невозможно определить качество тех явлений, которые являются объектом настоящего исследования. Взаимосвязь и взаимоопределенность между ними можно представить в виде следующей схемы (рис. 4).

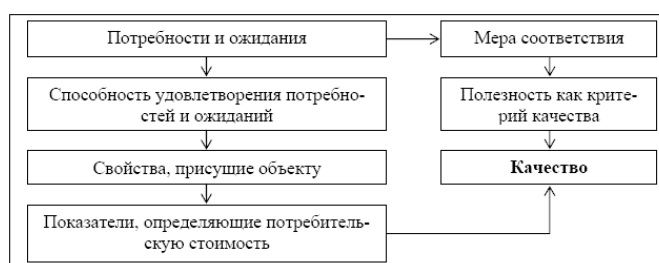


Рис. 4. Взаимосвязь базовых категорий качества

Наиболее значимыми, с точки зрения соответствия запросам потребителя, составляющими категории качества выступают свойства объекта, потребности и ожидания потребителей, а также способность удовлетворения потребностей и ожиданий потребителей. Определение качества с точки зрения способности и потребности раскрывает две стороны качества, что имеет важное методологическое значение. Из приведенной на схеме связи следует, что именно потребности и ожидания людей определяют способность объекта удовлетворять указанные потребности с помощью совокупности свойств, которыми обладает данный объект. Таким образом, объективная сторона качества взаимообусловлена ее субъективной стороной.

Взаимосвязи, установленные между базовыми составляющими категории качества, позволяют установить важнейшие аспекты качества в аудиторской деятельности, в частности, определить совокупность свойств аудиторской услуги и критерии ее качества, соответствие которым обуславливает ее способность удовлетворять потребности заинтересованных сторон. При этом предпочтение будет отдано потребительской оценке, изучению характера потребностей и ожиданий заинтересованных сторон и установлению показателей качества, имеющих первостепенное значение для тех, кто использует конечный продукт производства. Такой подход единственно правильный, поскольку качество связано с удовлетворением конкретных потребностей и ожиданий и производством для этого потребительских стоимостей.

1.2. Качество в бухгалтерском учете и отчетности

Содержание категории качества в аудите невозможно раскрыть без рассмотрения объекта аудита – бухгалтерской финансовой отчетности. Ее качество является предметом рассмотрения независимого аудитора в интересах заинтересованных сторон⁵ экономического субъекта; а критерии качества раскрываемой в ней бухгалтерской финансовой информации – проверяемыми предпосылками или целями аудита.

В современных научных публикациях в области бухгалтерского учета понятия «качество бухгалтерского учета» и «качество бухгалтерской отчетности» по существу не исследуются, хотя специалистами периодически поднимаются вопросы о том, что составляет качество в работе профессионального бухгалтера. Существующие концепции качества дают возможность поставить те вопросы, ответы на которые позволят определить, в чем заключается качество в бухгалтерском учете, что представляет собой качество бухгалтерской (финансовой) информации, и какую отчетность считать качественной. Суть этих вопросов состоит в следующем: «Кто является потребителем информации, формируемой в системе бухгалтерского учета? В чем заключаются их требования относительно качества бухгалтерской финансовой информации? Каковы возможности экономического субъекта обеспечить качество бухгалтерской финансовой информации?» Поиск ответов на эти вопросы в условиях выбора экстенсивного метода развития бухгалтерского учета и аудита имеет практический смысл, т. к. «сложившаяся система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации» [20]. В связи с этим основным направлением развития бухгалтерского учета и отчетности является повышение качества информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, а также усиление независимого контроля качества бухгалтерской отчетности.

Роль бухгалтерской финансовой информации в системе взаимоотношений «экономический субъект – заинтересованные стороны». Качество бухгалтерской информации, равно как и качество любого другого продукта, определяется требованиями конечных потребителей, а также возможностями производителя, иначе говоря, производитель выпускает тот продукт, на который есть спрос и который он способен произвести. Но экономический субъект не создается ради «производства» бухгалтерской информации, она не является основным продуктом его финансово-хозяйственной деятельности. «Любая организация производит ценности трех видов: предназначенные для потребителей, инвесторов и держателей акций, для общества» [70, с. 273]. Это, соответственно, товары и услуги, прибыль и социальные продукты. Успех деятельности экономического субъекта зависит от степени удовлетворенности перечисленных субъектов в поставляемых им ценностях. В первую очередь, экономический субъект стремится соответствовать потребностям и ожиданиям потребителей результатами его основных видов деятельности – товарами, услугами и т. д. В ходе осуществления основной деятельности экономический субъект с целью привлечения дополнительных

⁵ Термин «заинтересованные стороны» употребляется здесь в том значении, в котором он определен в ГОСТ Р ИСО 9004–2010, однако состав их для целей исследования был пересмотрен. Если указанным стандартом к лицам, составляющим круг заинтересованных сторон организации отнесены потребители, владельцы (акционеры), работники организации, поставщики и партнеры, общество, то в настоящем исследовании при уточнении состава заинтересованных сторон мы не могли не учитывать действующую терминологию стандартов финансовой отчетности и аудита, потребности и ожидания таких заинтересованных сторон, а также назначение бухгалтерской финансовой отчетности в целом. В результате, в качестве наиболее приемлемого варианта состава заинтересованных лиц были определены следующие группы заинтересованных лиц, – это собственники, руководство и работники экономического субъекта, а также финансирующие организации (инвесторы, кредиторы и прочие заимодавцы), деловые партнеры (покупатели и поставщики), конечные потребители, государственные регулирующие органы, представители общества (в том числе местное сообщество) (представители профессиональных регулирующих организаций).

источников финансирования гарантирует инвесторам и держателям акций, заимодавцам получение прибыли на вложенный капитал или заемные средства. От результатов деятельности экономического субъекта зависят уверенность местного населения, занятого в его деятельности, в стабильности доходов, а также ожидания местного сообщества в наполняемости местного бюджета за счет налоговых поступлений, и в содействии реализации социальных проектов. Реализация таких взаимоотношений в системе «экономический субъект – потребитель – заинтересованные стороны» возможна только на основе информационной составляющей деятельности экономического субъекта.

В информационной системе экономического субъекта формируется производственная и другая оперативная информация для руководства и ключевых специалистов, для потребителей – маркетинговая информация, для инвесторов и кредиторов – финансовая, для общества – социально-экономическая. В одних случаях предоставление информации заинтересованным сторонам является необходимостью для экономического субъекта, в других – его обязанностью. Таким образом, «предприятие учреждается и функционирует для того, чтобы реализовать преимущественно финансовые цели его «участников», которые однако руководствуются различными интересами» [34]. И в том и другом случае информация о деятельности экономического субъекта дает возможность заинтересованным сторонам реализовать свои потребности и ожидания по решению текущих и стратегических задач взаимодействия с данным экономическим субъектом, своевременно корректируя взаимоотношения с ним.

Наиболее востребованной в системе взаимоотношений «экономический субъект – заинтересованные стороны» является бухгалтерская финансовая информация, особенно в случае, если деятельность экономического субъекта носит общественно значимый характер, т. е. его права собственности в виде ценных бумаг реализуются на организованных рынках ценных бумаг, фондовых биржах; его деятельность носит стратегический характер для развития местных территорий и оказывает существенное влияние на занятость и благосостояние населения соответствующей экономической территории. Необходимость такого вида информации в связи с интенсивным развитием финансовых и фондовых рынков возрастает как в государственном, так и частном секторах экономики, а надлежащая информированность участников экономических отношений является необходимым условием стабильности функционирования рынков. Это повышает значение погрешностей и допущений в бухгалтерской финансовой отчетности. Ответственность общественно значимого экономического субъекта по отчету за результаты осуществления финансово-хозяйственной деятельности перед заинтересованными сторонами составляет основу современной «концепции отчитывающейся организации»⁶ в соответствии с Концептуальными принципами финансовой отчетности (2010).

Назначение бухгалтерской финансовой отчетности. Несмотря на разнообразие видов «производимой» экономическим субъектом информации, основным способом ее «производства» как для внутреннего, так и для внешнего потребления является бухгалтерский учет.

⁶ Термин «отчитывающейся организации» введен в 2010 году Советом по МСФО переходным документом «Концептуальные принципы финансовой отчетности». Концепция «отчитывающейся организации» в Концептуальных принципах 2010 года не раскрывалась, однако для ее описания отведена глава 2 этого документа. Совет опубликовал проект для обсуждения по данному вопросу в марте 2010 года «Exposure Draft, march 2010 – The reporting entity». Из положений данного проекта следует, что отчитывающаяся организация представляет ограниченную область экономической деятельности, финансовая информация о которой является потенциально полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и других кредиторов, которые не имеют прямого доступа к информации, необходимой им для принятия решений о предоставлении ресурсов организации, а также оценке способности руководства и совета директоров обеспечить оперативное и эффективное использование предоставленных организации ресурсов. Организация может быть признана отчитывающейся при соблюдении трех условий: 1) если экономическая деятельность организации фактически осуществляется или будет осуществляться; 2) если экономическая деятельность может быть идентифицирована от деятельности других организаций и в среде ее функционирования; 3) если финансовая информация об экономической деятельности организации является потенциально полезной для использования при принятии решений о предоставлении ресурсов организации и оценке способности руководства и совета директоров обеспечить их оперативное и эффективное использование (RE2, RE3).

Бухгалтерский учет, в широком смысле, есть система подготовки и представления бухгалтерской финансовой отчетности как неотъемлемая часть системы внутреннего контроля экономического субъекта⁷; в более узком значении – учетный процесс, который начинается с квалификации факта хозяйственной деятельности и завершается систематизированным представлением данных бухгалтерского учета в бухгалтерской финансовой отчетности. И в том и другом понимании в основе бухгалтерского учета лежит совокупность последовательных и взаимосвязанных этапов формирования бухгалтерской информации и ее раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Можно выделить три основных этапа учетного процесса:

1. Формирование документированной и систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета, включая:

1.1. Оформление фактов хозяйственной деятельности первичными учетными документами и их регистрацию на счетах бухгалтерского учета.

1.2. Накопление и систематизацию первичных учетных данных в регистрах бухгалтерского учета.

2. Раскрытие бухгалтерской (финансовой) информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. Представление бухгалтерской финансовой информации, т. е. доведение ее экономическим субъектом до всех его заинтересованных сторон (участников, в т. ч. акционеров, регулирующих государственных органов и др.) в виде бухгалтерской финансовой отчетности путем ее публикации в средствах массовой информации, размещения в информационных системах, либо обеспечения ее доступности иными способами.

Условно-схематичное отражение учетного процесса представлено на рис. 5.

Учетному процессу по российским стандартам соответствует процесс признания статей (объектов) по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Суть его состоит в квалификации, оценке и раскрытии статей (объектов) в финансовой отчетности. Это предполагает включение в отчет сообщения о финансовой позиции и отчет о финансовых результатах объекта (статьи), который, одновременно, соответствует:

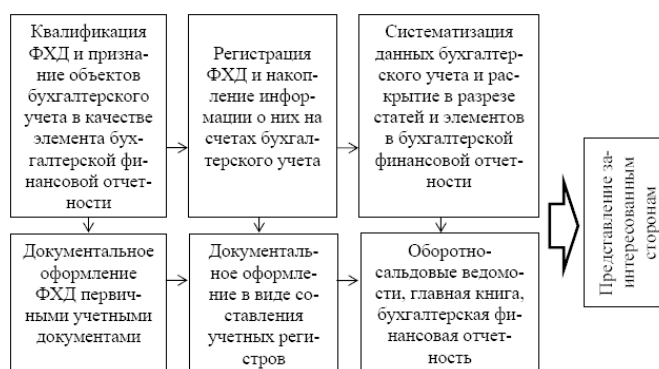
1. Определению одного из элементов финансовой отчетности.

2. Критериям признания, таким как:

2.1. Вероятность получения или оттока будущих экономических выгод, связанных с объектом, описание которого соответствует определению одного из элементов финансовой отчетности.

2.2. Наличие у объекта стоимости, которая может быть надежно оценена.

Результатом учетного процесса или продуктом системы подготовки и представления бухгалтерской финансовой отчетности является бухгалтерская (финансовая) информация, раскрываемая в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе данных бухгалтерского учета.



⁷ В контексте ISA (MCA) 315.

Рис. 5. Процесс формирования и раскрытия бухгалтерской финансовой информации

Бухгалтерская финансовая отчетность есть форма представления в систематизированном (упорядоченном) виде информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности экономического субъекта его заинтересованным сторонам [142, с. 7]. Структура бухгалтерской финансовой отчетности позволяет идентифицировать следующие типы бухгалтерской финансовой информации отчитывающегося экономического субъекта [160]:

1) Информация о характере и величине экономических ресурсов и требованиях (бухгалтерский баланс или отчет о финансовой позиции).

2) Информация об изменениях в состоянии экономических ресурсов и требований, произошедших в результате прошлых операций и событий, в том числе:

2.1) Изменениях, связанных с финансовыми результатами, а именно:

2.1.1) Финансовыми результатами, отражаемыми по принципу начисления (отчет о финансовых результатах или отчет о совокупном доходе);

2.1.2) Финансовыми результатами, отражаемыми прошлыми потоками денежных средств (отчет о движении денежных средств);

2.2) Изменениях, не связанных с финансовыми результатами (в результате других операций и событий, например, выпуск долевых или долговых финансовых инструментов, отчет об изменении собственного капитала).

Информация, содержащаяся в финансовой отчетности, об имеющихся у экономического субъекта ресурсах и требованиях, и изменениях в их состоянии позволяет заинтересованным в деятельности экономического субъекта лицам сформировать как минимум два типа общих оценок:

1) оценку настоящих и будущих чистых притоков денежных средств. Данные финансовой отчетности, наряду с дополнительной информацией, содержащейся в примечаниях, помогают заинтересованным сторонам оценивать настоящие и прогнозировать будущие потоки денежных средств экономического субъекта, в частности, способность экономического субъекта генерировать денежные потоки и их эквивалентов; срок и определенность их генерирования; потребности экономического субъекта в использовании этих потоков денежных средств;

2) оценку эффективности управления руководством экономического субъекта вверенными ему экономическими ресурсами. Информация о финансовых результатах деятельности экономического субъекта, раскрываемая в финансовой отчетности, позволяет произвести оценку того, насколько добросовестно руководство выполняло возложенные на него обязанности по управлению вверенными ему собственниками ресурсами. Оценка эффективности выполнения руководством обязательств дополняет оценку перспектив будущих чистых притоков денежных средств экономического субъекта.

Различные типы бухгалтерской финансовой информации предоставляют возможность заинтересованным сторонам экономического субъекта сформировать также ряд частных оценок его деятельности (табл. 4).

Таким образом, назначение бухгалтерской финансовой отчетности заключается в раскрытии заинтересованным в успехе деятельности экономического субъекта сторонам информации о финансовом положении, финансовых результатах и изменениях в его деятельности, форма представления, а также содержание и структура которой позволяет им формировать общие и частные оценки финансового состояния экономического субъекта, а также прогнозы и предположения относительно непрерывности его деятельности и будущего развития. Результаты такого рода оценок в свою очередь *позволяют субъектам из внутреннего и внешнего окружения экономического субъекта* сделать вывод о том продолжать или отказаться быть причастным к деятельности определенного экономического субъекта, связанного с ним конкретными финансовыми интересами, или ассоциированного с ним каким-либо иным образом.

Таблица 4
Виды частных оценок, формируемых на основе различных типов информации, представленной в бухгалтерской финансовой отчетности

Тип финансовой информации	Виды оценок
Информация о характере и величине экономических ресурсов и требований	<ul style="list-style-type: none"> – идентификация преимуществ и недостатков финансового состояния отчитывающегося экономического субъекта; – оценка структуры активов, капитала и обязательств; – оценка ликвидности и платежеспособности отчитывающегося экономического субъекта; – оценка потребности в дополнительных источниках финансирования и возможности по их привлечению и покрытию; – прогноз будущих денежных потоков, подлежащих распределению между держателями этих требований
Изменения, связанные с финансовыми результатами	<ul style="list-style-type: none"> – оценка потенциальных изменений в ресурсах при прогнозировании способности генерировать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов; – оценка настоящей и будущей отдачи экономических ресурсов; – формирование суждения об эффективности использования дополнительных ресурсов
Финансовые результаты, отраженные по методу начисления	<ul style="list-style-type: none"> – оценка степени увеличения доступных ресурсов экономического субъекта и его способности получать денежные средства за счет операций, а не за счет привлечения дополнительных ресурсов от инвесторов и кредиторов; – оценка степени, в которой такие события, как изменение рыночных цен или процентных ставок оказали влияние на состояние экономических ресурсов и требований
Финансовые результаты, представленные денежными потоками за прошедший период	<ul style="list-style-type: none"> – оценка операционной, финансовой и инвестиционной деятельности; – интерпретация другой информации о финансовых результатах
Изменения экономических ресурсов и требований, обусловленные финансовыми результатами	<ul style="list-style-type: none"> – оценка причин изменений в состоянии экономических ресурсов и требований и последствий таких изменений

Классификация заинтересованных сторон экономического субъекта в контексте качества бухгалтерской финансовой информации. Круг заинтересованных сторон экономического субъекта характеризуется неоднородными информационными потребностями, основное различие которых состоит в виде требуемой им информации – финансовой, маркетинговой, производственной, социально-экономической и т. д. Бухгалтерская финансовая отчетность составляется в интересах тех групп заинтересованных сторон, которым необходима информация финансового характера, при допущении, что остальные группы заинтересованных сторон, являющиеся потребителями других видов информации о деятельности экономического субъекта, могут также обращаться к бухгалтерской финансовой информации.

Несмотря на обязанность экономического субъекта по подготовке и представлению своим заинтересованным сторонам бухгалтерской финансовой отчетности, тип, содержание и степень детализации раскрываемой в ней информации не зависят от желания отчитывающегося экономического субъекта, и в значительной степени определяются информационными потребностями заинтересованных сторон. Представляется очевидным, что информационные потребности отнюдь не всех заинтересованных сторон могут оказывать влияние на ее содержание и учитываться экономическим субъектом при подготовке и представлении финансовой отчетности, а также оказывать влияние на качество раскрываемой в ней информации. Однако те группы заинтересованных сторон, информационные потребности которых являются приоритетными для экономического субъекта, предъявляют, соответственно, повышенные требования к качеству информации.

Идентификация заинтересованных сторон с приоритетными для экономического субъекта информационными потребностями позволит определить характер и степень их влияния на качество раскрываемой в бухгалтерской финансовой отчетности информации, уровень

притязаний и состав требований к ее качеству, а также последовательность проводимой ими оценки качества полученной финансовой информации в целях принятия решения о возможности реализации того или иного вида заинтересованности в деятельности конкретного экономического субъекта. Для получения достаточного представления о том, какие из заинтересованных сторон экономического субъекта имеют определяющее влияние на качество бухгалтерской финансовой информации, следует идентифицировать присущие им характеристики и классифицировать их состав в зависимости от характеристик каждой группы заинтересованных сторон.

С определенной долей условности все группы заинтересованных сторон экономического субъекта, включая потребителей его продукции, товаров, работ, услуг, можно считать «потребителями» бухгалтерской финансовой информации. Однако, исходя из вышеизложенного, не все из заинтересованных сторон могут считаться надлежащими пользователями бухгалтерской финансовой отчетности. Термин «заинтересованные стороны» – это «собирательное понятие, определяющее субъект или группу однородных субъектов, чьи интересы в той или иной степени связаны с результатами деятельности организации. Предполагается, что эти субъекты вносят свой вклад в достижение целей организации и имеют право участвовать в разделении прибылей» [70, с. 17]. На наш взгляд, определяющими критериями отнесения таких субъектов к заинтересованным сторонам конкретного экономического субъекта являются их *принадлежность* к экономическому субъекту и наличие у них *заинтересованности* как таковой в результатах его деятельности.

I. Субъекты, *заинтересованные* в деятельности экономического субъекта, составляют его внутреннее и внешнее окружение, и признаком, определяющим их отношение к среде функционирования конкретного экономического субъекта, является характер *принадлежности* к нему этих субъектов. В свою очередь, характер такой принадлежности определяется характером и степенью участия заинтересованных лиц в деятельности экономического субъекта. К внутренним заинтересованным сторонам относятся субъекты, которые имеют прямую принадлежность к экономическому субъекту и характеризуются непосредственным участием в его деятельности, в частности, трудовым, участием в уставном капитале, участием в его управлении на соответствующей правовой основе, – это собственники, руководство и работники экономического субъекта. К внешним заинтересованным сторонам относятся субъекты, которые являются сторонними по отношению к экономическому субъекту или имеют косвенную к нему принадлежность, – это финансирующие организации (инвесторы, кредиторы и прочие заимодавцы), деловые партнеры (покупатели и поставщики), конечные потребители, а также государственные регулирующие органы и представители общества (местного сообщества).

II. Характер и степень *заинтересованности* перечисленных субъектов в деятельности экономического субъекта определяется их целевой функцией, в соответствии с которой как во внешней, так и во внутренней среде функционирования экономического субъекта можно выделить две группы заинтересованных сторон:

- 1) субъекты, осуществляющие экономические функции или экономические агенты;
- 2) субъекты, осуществляющие социально-правовые функции.

К *экономическим агентам* из числа заинтересованных сторон экономического субъекта относятся финансирующие организации, конечные потребители, деловые партнеры, руководство и его работники. Исчерпывающая характеристика экономических агентов сводится к следующему: «поведение экономических агентов – действия, направленные на рациональное использование ограниченных ресурсов, – рассматривается как последовательность актов принятия решений. Экономический агент, исходя из своей целевой функции... и имеющихся ресурсных ограничений, выбирает такое распределение ресурсов между возможными направлениями их использования, которое обеспечивает экстремальное значение его целевой функции» [66, с. 13]. Цель его деятельности, таким образом, заключается в извлечении выгоды,

получение которой зависит от эффективности решения задачи оптимального использования находящихся в его распоряжении ресурсов.

Заинтересованность экономических агентов в деятельности конкретного экономического субъекта носит преимущественно финансовый характер. При этом финансовая заинтересованность может выступать только как намерение экономического агента, а может быть реализована им и отождествляться с реальной финансовой долей в экономическом субъекте, и, кроме того, иметь прямой или косвенный характер. В зависимости от степени реализации финансовой заинтересованности различаются фактические и потенциальные деловые партнеры, инвесторы, работники и т. д.

Модель поведения экономического агента схематично складывается следующим образом: первоначально экономический агент, у которого возникла или имеется финансовая заинтересованность в деятельности экономического субъекта, испытывает потребность в ее реализации, следствием чего является возникновение у него потребности информационного характера, прежде всего, в получении финансовой информации о деятельности интересующего экономического субъекта. Когда информация или доступ к ней получены, экономический агент проводит ее оценку с точки зрения ее надежности, т. е. возможности полагаться на нее при формировании необходимых финансовых оценок деятельности экономического субъекта. В зависимости от результатов таких оценок им может быть принято решение о возможности осуществления экономически обусловленных действий по реализации финансового интереса, связанного с конкретным экономическим субъектом.

Экономические решения, следовательно, представляют способ реализации интересов экономических агентов в соответствии с его целевой функцией, суть которых сводится к решению стандартной экономической задачи оптимального размещения или распределения ресурсов, имеющихся в ограниченном количестве в его распоряжении. Наиболее распространенным типом решений, принимаемыми экономическими агентами в отношении интересующего экономического субъекта, являются решения о предоставлении этому субъекту необходимых ресурсов или финансировании его деятельности. К примеру, предполагаемой финансирующей организации может потребоваться принять решение о том, осуществлять, продолжать или прекращать капитальные инвестиции; акционерам и кредиторам – покупать, продавать или держать акции и долговые инструменты, и предоставлять или погашать займы и другие формы кредита. Характер решений о финансировании принимаемых экономическими агентами зависит от их ожиданий, относительно вложенных в деятельность экономического субъекта инвестиций, основанных на полученных ими финансовых оценках деятельности интересующего экономического субъекта. Принятие инвесторами или кредиторами решений об инвестировании средств в экономический субъект или кредитовании его деятельности зависит от полученных ими на основе данных бухгалтерской финансовой отчетности результатов оценки величины, времени и неопределенности будущих чистых притоков денежных средств. Если эти результаты положительны, то и ожидания относительно будущих выгод будут считаться обоснованными. Особую группу заинтересованных сторон – *экономических агентов* — представляет руководство отчитывающегося экономического субъекта, т. к. в ходе выполнения своих обязанностей по управлению ресурсами экономического субъекта его представители реализуют не только интересы собственников экономического субъекта, но и собственные финансовые интересы в форме дохода, величина которого обусловлена финансовым результатом деятельности экономического субъекта за определенный отчетный период.

Неэкономические агенты — субъекты, осуществляющие социально-правовые функции, – это государственные регулирующие органы и представители общества (в том числе местного сообщества). Они не руководствуются экономическими мотивами, и, соответственно, не проявляют финансового интереса к экономическому субъекту. Государственные регулирующие органы выполняют возложенные на них функции регулирования деятельности экономических

агентов – налогового контроля, статистического наблюдения; общество интересуют вопросы социально-экономической роли и вклада конкретных экономических субъектов в развитие и поддержание благосостояния занятого в его деятельности населения, стабильности экономики и бюджета местной территории, а также социальной ответственности за результаты своей деятельности.

Таким образом, заинтересованные стороны экономического субъекта как *потребители бухгалтерской финансовой информации* представляют *неограниченный* круг субъектов с различными характеристиками, определяемыми, в частности, их целевой функцией, степенью и характером заинтересованности в деятельности экономического субъекта, а также отношением к среде функционирования экономического субъекта и характером принадлежности к нему. Характеристики различных групп заинтересованных пользователей в соответствии с перечисленными классификационными признаками в систематизированном виде представлены в табл. 5.

Таблица 5

Система характеристик различных групп заинтересованных сторон экономического субъекта

Заинтересованная сторона	Целевая функция	Характер заинтересованности	Необходимость принятия экономических решений	Характер принадлежности к экономическому субъекту	Среда функционирования экономического субъекта
Потребители (конечные)	Экономическая – потребление	Нефинансовый	Да	Косвенный	Внешняя
Собственники	Экономическая – получение прибыли	Финансовый	Да	Прямой	Внутренняя
Руководство	Экономическая – управление деятельностью экономического субъекта	Финансовый	Да	Прямой	Внутренняя
Работники	Социально-экономическая (занятость и заработная плата)	Преимущественно финансовый	Нет	Прямой	Внутренняя
Деловые партнеры (поставщики и покупатели)	Экономическая (взаимовыгодное сотрудничество)	Финансовый	Да	Косвенный	Внешняя
Финансирующие организации (инвесторы, кредиторы, прочие заимодавцы)	Экономическая (извлечение финансовых выгод)	Финансовый	Да	Косвенный	Внешняя

Государственные регулирующие органы	Государственное регулирование (соблюдение законодательства)	Нефинансовый	Нет	Косвенный	Внешняя
Общество (в том числе, местное сообщество)	Социальная (вклад и ответственность)	Нефинансовый	Нет	Косвенный	Внешняя

Наглядное представление характеристик, присущих заинтересованным сторонам экономического субъекта как потребителям его бухгалтерской финансовой информации, демонстрирует основной вывод по вышеизложенному: на содержание бухгалтерской финансовой отчетности и качество раскрываемой в ней информации имеют возможность оказывать непосредственное (прямое) влияние те группы заинтересованных сторон, которые проявляют исключительно финансовую заинтересованность во взаимодействии с экономическим субъектом, и в целях ее реализации предпринимают усилия для получения и оценки финансовой

информации⁸. Это субъекты из внешней среды функционирования экономического субъекта – деловые партнеры и финансирующие организации. Деловые партнеры – это основные контрагенты экономического субъекта, а финансирующие организации – основные поставщики капитала для отчитывающегося предприятия. Эти субъекты выступают факторами внешнего финансового воздействия экономического субъекта, в связи с чем информационные потребности и тех, и других необходимо принимать во внимание экономическим субъектом при подготовке бухгалтерской финансовой отчетности.

Субъекты, информационные потребности которых являются приоритетными для экономического субъекта, и для удовлетворения которых предназначена бухгалтерская финансовая отчетность, представляют группу «надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации», способных оказывать прямое влияние на ее качество, для того, чтобы иметь надлежащую информационную основу принятия экономических решений. Следовательно, «надлежащие пользователи бухгалтерской финансовой информации»⁹ – это вполне *определенный, ограниченный круг лиц* из числа заинтересованных сторон экономического субъекта, критериями отнесения к которым являются: 1) наличие финансовой заинтересованности в деятельности экономического субъекта; 2) потребность в бухгалтерской финансовой информации для оценки деятельности отчитывающегося экономического субъекта; 3) необходимость принятия экономических решений (*в связи с реализацией финансовой заинтересованности*) по оптимальному использованию имеющихся в его распоряжении ресурсов. Это те группы заинтересованных сторон, которые проявляют исключительно финансовую заинтересованность во взаимодействии с экономическим субъектом, и в целях ее реализации предпринимают усилия для получения и оценки финансовой информации. Они способны оказывать непосредственное влияние на качество финансовой информации для того, чтобы иметь надлежащую информационную основу принятия экономических решений.

III. Различные группы заинтересованных сторон – «потребители бухгалтерской финансовой информации» – обладают различными правами доступа к ней. Финансирующие организации и деловые партнеры являются пользователями с ограниченным доступом; они принимают решения о финансировании предприятия, основываясь преимущественно на данных бухгалтерской финансовой отчетности, поскольку не имеют полномочий требовать от экономического субъекта информации, кроме как содержащейся в бухгалтерской финансовой отчетности. Пользователем с неограниченным доступом к информации о деятельности экономического субъекта является его руководство и представители его собственника. Руководство, являясь стороной ответственной за подготовку и представление бухгалтерской финансовой отчетности внешним заинтересованным сторонам экономического субъекта, не имеет ограничений к доступу информации, необходимой для осуществления возложенных на него управленческих функций. Поэтому бухгалтерская финансовая отчетность не является для данной группы лиц основным источником финансовой информации, хотя имеет важное значение с точки зрения принятия стратегических решений по управлению деятельностью экономического субъекта.

Своевременное получение информации о финансовом положении и результатах деятельности отчитывающегося экономического субъекта снижает степень неопределенности ситуации, в которой находится экономический агент по отношению к интересуемому экономи-

⁸ Оценка финансовой информации имеет две цели: 1) оценка деятельности экономического субъекта; и 2) оценка качества финансовой информации.

⁹ В действующих стандартах по бухгалтерскому учету применяется термин «пользователь бухгалтерской отчетности», – он определяется как «юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации» (п. 4 ПБУ 4/99 приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010)). Как следует из текста п. 1 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» (от 06.12.2011 № 402-ФЗ) речь идет именно о финансовой информации об экономическом субъекте для принятия экономических решений. В составе таких пользователей названы в частности, учредители (участники), инвесторы, кредитные организации, кредиторы, покупатели, поставщики и др. (п. 42 ПБУ 4/99).

ческому субъекту и позволяет получить финансовое обоснование экономического решения задачи оптимального распределения имеющихся в его распоряжении ресурсов (финансовых, трудовых, материальных и т. д.). Однако всегда существует вероятность того, что информация, раскрытая в бухгалтерской финансовой отчетности, может не соответствовать реальному положению дел экономического субъекта, или, в некоторых случаях, намеренно исказить его. Такая вероятность повышает уровень риска, характеризующего степень неопределенности ситуации при принятии экономических решений, и соответственно, уровень финансовых рисков; поэтому для любого экономического агента важна информация о действительном положении дел экономического субъекта.

По степени доступа к информации о действительном положении дел среди «надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации» следует различать две группы: аутсайдеров и инсайдеров¹⁰. Закономерно, что аутсайдеры, по сравнению с инсайдерами, несут заведомо скрытые финансовые риски в силу крайне ограниченного доступа к информации о действительном состоянии дел экономического субъекта (табл. 6).

Таблица 6

Система характеристик аутсайдеров и инсайдеров – «надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации» экономического субъекта

Группы «надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации»	Группы заинтересованных сторон	Доступ к бухгалтерской финансовой отчетности	Доступная информационная основа принятия ЭР	Доступ к информации о реальном положении дел экономического субъекта
Аутсайдеры (основные «надлежащие» пользователи)	Инвесторы, кредиторы, прочие заимодавцы	Ограниченный	Бухгалтерская финансовая отчетность	Ограниченный
	Акционеры	Ограниченный	Бухгалтерская финансовая отчетность	Ограниченный

Инсайдеры (неосновные «надлежащие» пользователи)	Руководство, собственники (акционеры)	Полный	Бухгалтерская финансовая и управленческая отчетность	Неограниченный
	Работники	Ограниченный	Бухгалтерская финансовая отчетность	Ограниченный
Инсайдеры (основные «надлежащие» пользователи)	Инвесторы, кредиторы, прочие заимодавцы	Ограниченный	Бухгалтерская финансовая отчетность	Неограниченный

Группы аутсайдеров и инсайдеров следует различать не только среди «надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации», но и на уровне заинтересованных сторон экономического субъекта – «потребителей бухгалтерской финансовой информации», а также причастных к функционирующему экономическому субъекту сторон (табл. 7).

Таблица 7

Система характеристик аутсайдеров и инсайдеров – «заинтересованных сторон – потребителей бухгалтерской финансовой информации» экономического субъекта

¹⁰ Также как для характеристики распределения транзакционных издержек [67, с. 450].

Группы причастных сторон экономического субъекта	Группы заинтересованных сторон – потребители бухгалтерской финансовой информации	Надлежащие ¹ пользователи бухгалтерской финансовой информации	Характер причастности к деятельности экономического субъекта
<i>Аутсайдеры (фактические и вероятные)</i>			
Аудиторы	–	–	Воздействие на риск
Государственные регулирующие органы	+	–	Воздействие на риск

¹ Следует отметить также, что в Концептуальных принципах финансовой отчетности (Совет по МСФО, 2010) (The Conceptual Framework for Financial Reporting (issued by the IASB in September 2010)) принято разделять пользователей бухгалтерской финансовой отчетности на основные и неосновные: 1) основные (primary) пользователи (users) – инвесторы (investors), заимодавцы (lenders), прочие кредиторы (other creditors); 2) неосновные (other parties) – менеджеры (governing body), регулирующие органы (regulators), представители общественности (members of the public).

Окончание Таблицы 7

Представители общества	+	–	Ошущение подверженности риску
Деловые партнеры	+	+	Воздействие на риск и подверженность риску
Инвесторы (частные)	+	+	Воздействие на риск и подверженность риску
Кредиторы и заимодавцы (мелкие)		+	Воздействие на риск и подверженность риску
Потребители (конечные)	–	–	Подверженность риску
<i>Инсайдеры (фактические и вероятные)</i>			
Собственники (акционеры) (крупные/мажоритарные)	+	–	Воздействие на риск и подверженность риску
Работники	+	–	Воздействие на риск и подверженность риску
Руководство	+	–	Воздействие на риск и подверженность риску
Инвесторы (институциональные)	+	+	Воздействие на риск и подверженность риску
Кредиторы и прочие заимодавцы (крупные)	+	+	Воздействие на риск и подверженность риску

Основываясь на различиях между отдельными группами «потребителей» и «надлежащими пользователями бухгалтерской финансовой информации» в правах доступа к бухгалтерской финансовой информации в степени риска, характеризующего степень неопределенности ситуации при принятии экономических решений, а также в степени ограниченности доступа к информации о действительном состоянии дел экономического субъекта, можно выделить следующие критерии отнесения тех или иных субъектов к аутсайдерам или инсайдерам:

- 1) степень ограничения на доступ к полной информации о действительном состоянии дел экономического субъекта;
- 2) наличие (отсутствие) скрытых финансовых рисков;
- 3) способность оказывать влияние на деятельность экономического субъекта (политику крупных акционеров и высшего менеджмента) или находиться под его влиянием.

В соответствии с этими критериями можно привести следующие характеристики групп указанных субъектов:

1) инсайдеры – обладают полной информацией о реальном положении экономического субъекта, низким уровнем финансовых рисков, возможностью влияния на деятельность и политику экономического субъекта;

2) аутсайдеры – требуется защита интересов от негативных последствий политики экономического субъекта в лице собственников и менеджеров.

IV. Заинтересованные стороны экономического субъекта – «потребители бухгалтерской финансовой информации», которые способны оказывать влияние на ее качество. По характеру, способу и степени такого влияния следует различать следующие группы:

1) субъекты, оказывающие влияние на качество в силу содержания информационных потребностей и ожиданий, – это «надлежащие пользователи бухгалтерской финансовой информации»;

2) субъекты, оказывающие влияние на качество путем установления обязательных требований, – это социально-правовые агенты, действующие в сфере регулирования бухгалтерского учета и отчетности в интересах надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации. К ним относятся государственные регулирующие органы в сфере регулирования бухгалтерского учета и отчетности, и профессиональное бухгалтерское сообщество;

3) субъекты, оказывающие влияние на качество путем приложения усилий по соблюдению обязательных требований к качеству, а также информационных потребностей и ожиданий надлежащих пользователей, – это руководство экономического субъекта, ответственное за подготовку и представление бухгалтерской финансовой отчетности, а также его собственники (акционеры).

Классификация заинтересованных в деятельности отчитывающегося экономического субъекта сторон представлена в табл. 8.

Таким образом, различные группы заинтересованных сторон экономического субъекта как «потребители бухгалтерской финансовой информации» и рассмотренные уровни классификации позволили представить их в виде пересекающихся множеств, которые образуют ограниченный круг «надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации». В него входят субъекты, которые по своим характеристикам одновременно принадлежат к следующим группам: 1) внешним пользователям с косвенной принадлежностью к экономическому субъекту; 2) экономическим агентам с финансовой заинтересованностью; 3) пользователям с ограниченным доступом к информации о деятельности отчитывающегося экономического субъекта; 4) пользователям с ограниченным доступом к информации о действительном положении дел экономического субъекта, что повышает неопределенность ситуации даже при наличии бухгалтерской финансовой отчетности и порождает скрытые финансовые риски. Анализ взаимоотношений в системе «экономический субъект – потребитель – заинтересованные стороны» позволил установить ее подсистему «экономический субъект – надлежащие пользователи бухгалтерской финансовой информации – потребители бухгалтерской финансовой информации».

Таблица 8

Классификация заинтересованных сторон экономического субъекта ¹¹

¹¹ Данная классификация включает признаки двух уровней.

№ п/п	1 уровень	Группы	2 уровень	Группы
1	По отношению к среде функционирования экономического субъекта	Внешние	По принадлежности к экономическому субъекту	Косвенная
		Внутренние		Прямая
2	По целевой функции	Экономические агенты	По характеру заинтересованности	Финансовая
		Неэкономические агенты		Нефинансовая
3	По доступу к бухгалтерской финансовой информации	Пользователи с ограниченным доступом	По доступу к информации к информации о реальном положении дел экономического субъекта	Аутсайдеры
		Пользователи с неограниченным доступом		Инсайдеры
4	По характеру влияния на качество бухгалтерской финансовой информации	Субъекты, определяющие качество бухгалтерской финансовой информации	По способу влияния на качество бухгалтерской финансовой информации	Субъекты, оказывающие влияние на качество в силу содержания информационных потребностей и ожиданий

				Субъекты, оказывающие влияние путем установления обязательных требований
		Субъекты, создающие качество бухгалтерской финансовой информации		Субъекты, оказывающие влияние на качество путем приложения усилий по соблюдению обязательных требований к качеству и информационных потребностей и ожиданий надлежащих пользователей

Классификация потребностей и ожиданий заинтересованных сторон, оказывающих влияние на качество бухгалтерской финансовой информации. Следующим вопросом является идентификация потребностей и ожиданий заинтересованных сторон экономического субъекта с целью установления требований, предъявляемых к качеству бухгалтерской финансовой информации. Потребности представляют запросы людей, определяющие потребительскую стоимость продукции (услуги). Для целей нашего исследования в соответствии с произведенной классификацией заинтересованных сторон следует различать два уровня потребностей субъектов, заинтересованных в деятельности экономического субъекта.

1 уровень. Потребности заинтересованных сторон как субъектов среды функционирования экономического субъекта включают: 1) потребность в чем-либо, которая определяет необходимость сотрудничества и взаимодействия с экономическим субъектом принадлежности к его деятельности; 2) потребность в информации об отчитывающемся экономическом субъекте.

Рассмотрим указанные виды потребностей:

а) информационные потребности заинтересованных сторон, как из внешней, так и из внутренней среды функционирования экономического субъекта, обусловлены потребностями во взаимодействии с конкретным экономическим субъектом по поводу распределения прибыли, трудовых и договорных отношений, организации поставок и сбыта продукции, товаров, работ и услуг, привлечения и размещения экономических ресурсов и т. д.;

б) потребность в информации об отчитывающемся экономическом субъекте как свойстве его заинтересованных сторон возникает вследствие необходимости осуществления будущего или настоящего сотрудничества с экономическим субъектом по поводу решения экономических или социальных задач, государственного или саморегулирования его деятельности.

На этом уровне различают общие для всех заинтересованных сторон и специфические информационные потребности каждой из них. *Общая информационная потребность* выра-

жается в необходимости получения заинтересованными сторонами информации о деятельности экономического субъекта как финансового, так и нефинансового характера. *Специфические информационные потребности* заинтересованных сторон заключаются в необходимости получения информации о деятельности экономического субъекта, различающейся по характеру, типу, объему, содержанию и детализации. Они отличаются в зависимости от характеристик каждой конкретной заинтересованной стороны, таких как, характер осуществляемой деятельности, выполняемые функции и уровень занимаемой должности внутри экономического субъекта, степень влияния на решения, принимаемые руководством экономического субъекта, величина издержек получения доступа к необходимой информации и необходимость соблюдения коммерческой тайны. Так, для заинтересованных сторон – экономических агентов информация необходима как основа принятия экономических и управленческих решений в отношении экономического субъекта, а для заинтересованных сторон, осуществляющих социально-правовые функции, информация об экономическом субъекте необходима для осуществления функции регулирования его деятельности.

Следует отметить среди такой группы субъектов общество, особенностью информационных потребностей которого в отличие от других групп заинтересованных сторон, является неконкретность их характера. Это связано с присущим ему низким уровнем институциональной организации. По отношению к конкретному экономическому субъекту, общество представляет сложно идентифицируемый круг лиц или субъектов, чаще всего воспринимаемых как представителей общественности или местного сообщества, территории которого принадлежит экономический субъект. Примеры частных оценок, производимых перечисленными группами заинтересованных сторон экономического субъекта на основе информации о его деятельности, представлены в табл. 9.

Таблица 9

Частные оценки деятельности экономического субъекта его заинтересованными сторонами, формируемые на основе различного вида информации о деятельности экономического субъекта

Заинтересованные стороны		Требуемые оценки деятельности экономического субъекта
Потребители (конечные)		– оценка приемлемости качества и цены товара, работы, услуги
Собственники (акционеры)		– оценка эффективности управленческой деятельности руководства – определение величины причитающихся (причитающихся к распределению) прибылей и дивидендов; величины чистой прибыли, извлекаемой из акций и подлежащей распределению
Руководство		– оценка текущего состояния ресурсов и требований экономического субъекта; – оценка выполнения производственных программ; – оценка уровня применяемых технологий
Работники		– оценка прибыльности, способности организации удовлетворять требованиям повышения заработной платы и воздерживаться от избытка рабочей силы (оценка занятости работников); – оценка стабильности и прибыльности работодателей; – оценка способности выплачивать заработную плату или другие вознаграждения своим работникам и возможности трудоустройства
Деловые партнеры (поставщики и покупатели)		– оценка стабильности функционирования организации сбыта и поставок; – оценка способности своевременного погашения платежей; – оценка возможности предоставления отсрочки платежей
Финансирующие организации	Инвесторы	– оценка будущих потоков денежных средств; – оценка финансовой устойчивости, рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных инвестиций и прироста балансовой стоимости акций; – оценка стоимости капиталовложений, рентабельности вложенного капитала, оценка риска и рентабельность инвестиций; оценка способности выплачивать доход или дивиденды
	Кредиторы, прочие заимодавцы	– оценка рискованности кредитов, предоставляемых экономическому субъекту; – оценка стоимости и ликвидности имущества организации, платежеспособности, кредитоспособности
Государственные регулирующие органы		– макроэкономические оценки, например, размера национального дохода
Общество		– оценка участия в местной экономике, в предоставлении рабочих мест, поддержки местных поставщиков; значительных тенденций и изменений в благосостоянии и масштабах деятельности экономического субъекта; – оценка роли и вклада экономического субъекта в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях

Общие и специфические информационные потребности заинтересованных сторон в зависимости от характера требуемой ими информации могут быть удовлетворены посредством представления им соответствующего вида информации – финансовой или нефинансовой. Финансовая информация о деятельности экономического субъекта раскрывается в бухгалтерской финансовой отчетности общего назначения или финансовых отчетах специального назначения (например, проспектах ценных бумаг). Нефинансовая информация о деятельности экономического субъекта содержится во внутрипроизводственных и социальных отчетах и официальных социально-экономических бюллетенях, таких как отчеты по вопросам охраны окружающей среды и официальные бюллетени о создании добавленной стоимости. Особенно это характерно для отраслей, в которых имеет значение учет факторов охраны окружающей среды, или для организаций, в которых работники рассматриваются в качестве значимой группы заинтересованных сторон.

II уровень. Потребности заинтересованных сторон как «потребителей бухгалтерской финансовой информации» включают: 1) потребность в бухгалтерской финансовой информации; 2) потребность в качестве бухгалтерской финансовой информации.

1. Потребность в бухгалтерской финансовой информации. На данном уровне следует различать общую и специфические информационные потребности заинтересованных сторон в бухгалтерской финансовой информации. Общая информационная потребность характеризуется необходимостью получения бухгалтерской финансовой информации такого типа, объема

и степени раскрытия, которая позволила бы сформировать оценки финансового положения и результатов деятельности экономического субъекта и его стоимости в целом. Специфические информационные потребности проявляются как необходимость в определенном типе и степени детализации финансовой информации. Содержание этих информационных потребностей определяется характеристиками каждой конкретной заинтересованной стороны: для одних достаточной является информация о самом факте прибыльности организации, для других необходима детальная информация о величине доходов и расходов по всем видам деятельности экономического субъекта. Для удовлетворения как общих, так и специфических потребностей в бухгалтерской финансовой информации предназначена финансовая отчетность общего назначения.

2. Потребность в качестве бухгалтерской финансовой информации заинтересованных сторон – «надлежащих пользователей бухгалтерской финансовой информации» – представляет необходимость получения пользователями бухгалтерской финансовой информации, пригодной для ее использования в качестве надлежащей основы принятия экономических решений. По классификации заинтересованных сторон эта группа относится к «субъектам, оказывающим влияние на качество, в силу содержания информационных потребностей и ожиданий».

При подготовке бухгалтерской финансовой отчетности, как было отмечено ранее, экономическим субъектом учитываются информационные потребности ее «надлежащих пользователей», поскольку для этой группы заинтересованных сторон информация, раскрываемая в бухгалтерской финансовой отчетности, является основополагающим, хотя и не единственным, источником информации о финансовом положении и результатах деятельности экономического субъекта. Именно надлежащие пользователи бухгалтерской финансовой информации прилагают усилия для оценки ее качества с тем, чтобы получить уверенность в обоснованности принимаемых экономических решений.

Остальные группы заинтересованных сторон – «потребителей бухгалтерской финансовой отчетности» в большинстве своем не прилагают усилий для оценки ее качества, поскольку не имеют финансовой заинтересованности в экономическом субъекте и не преследуют решения экономической задачи по эффективному использованию имеющихся ресурсов, и, соответственно, не несут риска наступления негативных последствий финансового характера в результате принятия неверных экономических решений на основе некачественной информации.

Надлежащие пользователи бухгалтерской финансовой информации наряду с потребностями формируют свои *ожидания* относительно ее качества. Ожидания есть представления потребителей о том, что произойдет или какие условия сложатся в обозримом будущем; они связаны с тем, что принятие экономических решений на основе публичной бухгалтерской финансовой информации не вызовет негативных финансовых последствий в будущем. Объективно существует так называемый *разрыв ожиданий*, т. е. разрыв между информацией с точки зрения ее полезности и степени доверия к ней, которую общество ожидает получить от работы профессиональных бухгалтеров, и той, которую они могут представить и фактически представляют обществу. Уменьшению такого разрыва способствует повышение степени ответственности бухгалтеров за результаты своей профессиональной деятельности, а также поддержание высокого качества профессиональных услуг.

Требования к порядку формирования и представления бухгалтерской финансовой информации. На качество бухгалтерской финансовой информации в соответствии с классификацией заинтересованных сторон (*уровень IV*) оказывают влияние также субъекты, устанавливающие обязательные требования к ее качеству. Выражением требований государственных регулирующих органов и профессионального бухгалтерского сообщества к качеству бухгалтерской финансовой информации являются обязательные требования к процессу формирования бухгалтерской финансовой информации и обеспечению ее качественных характеристик, составлению и представлению бухгалтерской финансовой отчетности, установленные

соответствующими нормативно-правовыми актами, национальными стандартами бухгалтерского учета, международными концептуальными принципами и стандартами подготовки и представления финансовой отчетности.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.