

УДК 657.1

В.В. Моруннов, А.М. Мустафин, Р.И. Мазитов

ГБОУ ВО «Альметьевский государственный нефтяной институт», Республика Татарстан, г. Альметьевск, email: v_morunov@mail.ru, ayrat.mustafin.00@mail.ru, youngpain@yandex.ru

О ПРОБЛЕМАТИКЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ И АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Ключевые слова: формирование бухгалтерской отчетности, нефинансовая информация, подлежащая раскрытию, аудит, аудиторская деятельность, ESG-принципы, ESG-регулирование, федеральные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, международные стандарты аудита.

В статье рассмотрены вопросы нормативного регулирования формирования и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом влияния ESG-факторов и основных рисков и возможностей, связанных с воздействием таких факторов.

V.V. Morunov, A.M. Mustafin, R.I. Mazitov

State budgetary educational institution of higher education "Almetyevsk state oil institute", Republic of Tatarstan, Almetyevsk, email: v_morunov@mail.ru, ayrat.mustafin.00@mail.ru, youngpain@yandex.ru

ON THE PROBLEMS OF REGULATORY REGULATION OF FORMATION AND AUDIT OF ACCOUNTING (FINANCIAL) STATEMENTS

Keywords: formation of financial statements, non-financial information subject to disclosure, audit, audit activities, ESG principles, ESG regulation, federal accounting standards, international financial reporting standards, international auditing standards.

The article deals with the issues of regulatory regulation of the formation and audit of accounting (financial) statements, taking into account the influence of ESG factors and the main risks and opportunities associated with the impact of such factors.

Вопросы повышения качества составления и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также порядка раскрытия её статей и показателей в последнее время обращают на себя повышенное внимание со стороны заинтересованных пользователей, а также других исследователей этой проблематики. Среди причин подобной заинтересованности, как нам представляется, возможно выделить активное внедрение изменений в области нормативного регулирования подходов к составлению, представлению и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Цель исследования

Исследование влияния нормативных изменений в законодательстве о бухгалтерском учете и законодательстве, регулирующем аудиторскую деятельность, на качество составления и аудита

бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях перехода на международные стандарты учета и аудита.

Материал и методы исследования

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

Результаты исследования и их обсуждение

Проблематика регламентации аудиторской деятельности как деятельности, направленной, в том числе, на защиту интересов пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, в последнее

время получает всё большее внимание со стороны как государства, так и самих пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом, наряду с формальным анализом уже опубликованной и проаудированной бухгалтерской (финансовой) отчетности, пользователям зачастую приходится прибегать к различным дополнительным источникам информации о результатах деятельности и имущественном положении экономического субъекта, а также о дальнейших перспективах этой деятельности.

На повышение роли, значения и качества аудиторской деятельности в системе обеспечения пользователей информацией об имущественном состоянии и эффективности деятельности экономического субъекта немаловажное влияние оказывает также значительное смещение порядка формирования и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности от строго регламентированного на государственном уровне к ориентированному на внутренние нормы и правила экономического субъекта, что в целом соответствует принципам, закрепленным в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) и международных стандартах аудита (МСА).

В качестве примера такого перехода представляется возможным продемонстрировать обновленный порядок внедрения федеральных стандартов бухгалтерского учета (далее – ФСБУ), осуществляемый в рамках Приказа Минфина России от 22.02.2022 № 23н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 – 2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н» [8]. В части аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности такой переход в большей степени уже осуществлен (Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации» [4], Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 09.11.2021) «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов

Министерства финансов Российской Федерации» [5]), и завершается в рамках исполнения Распоряжения Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» [10].

Как нам видится, законодатель, вводя новые ФСБУ, настоятельно обращает внимание читателей на приоритет международных стандартов финансовой отчетности перед отечественными правилами. Например, в нормах пункта 7.1. Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) указано, что в случаях, если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в ФСБУ не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то экономический субъект разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на допущениях и требованиях, приведенных в пунктах ПБУ 1/2008, использует последовательно следующие документы:

- а) международные стандарты финансовой отчетности (МСФО);
- б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;
- в) рекомендации в области бухгалтерского учета [6].

Одновременно, вместе с этой нормой, следует обратить внимание также и на положения статьи 20 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее по тексту – Закон № 402-ФЗ), в п. 4 которой указано, что регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с принципом применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов [2].

Отдельного внимания также в данном вопросе заслуживает Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, (Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180) [9], в соответствии с которой в качестве основного инструмента становления и развития бухгал-

терского учета и отчетности приняты международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

Кроме вышеуказанных факторов отдельно стоит обратить внимание и на наличие различных неясностей и даже противоречий, связанных с нормотворчеством в области реформирования порядка формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Например, в соответствии со статьей 14 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее по тексту – Закон № 402-ФЗ), годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность коммерческой организации состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним [2]. Однако в соответствии с пунктом 5 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (далее – ПБУ 4/99) бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним и пояснительной записки (далее приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и пояснительная записка именуются как пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках), а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту [6]. А учитывая, что ПБУ 4/99 по сути является документом нормативного характера (в соответствии с нормами статьи 21 Закона № 402-ФЗ к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся в первую очередь федеральные стандарты бухгалтерского учета, в том числе положения по бухгалтерскому учету [2]), то вопрос о приоритете норм Закона № 402-ФЗ перед ПБУ 4/99 считаем открытым. Учитывая вышеизложенное, а также исходя из целей настоящего исследования, считаем, что бухгалтерская (финансовая) отчетность российской коммерческой организации состоит из:

- бухгалтерского баланса (отчета о финансовом положении),
- отчета о прибылях и убытках (отчета о финансовых результатах),
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (отчету о финансовых результатах),

– пояснительной записки (пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках),

– аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации (в случае, если бухгалтерская (финансовая) отчетность в соответствии с законодательством подлежит обязательному аудиту).

В соответствии с п. 6 ПБУ 4/99 бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта должна давать достоверное и полное представление о его финансовом положении, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении [7]. При этом достоверной и полной считается бухгалтерская (финансовая) отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету (п. 6 ПБУ 4/99) [7]. По данной формулировке, а также учитывая нормы ст. 21 Закона № 402-ФЗ, считаем, возможно конкретизировать, что понимается под «нормативными документами по бухгалтерскому учету». В качестве возможного ответа предлагаем использовать нормы ст. 21 Закона № 402-ФЗ, в соответствии с которыми к документам в области регулирования бухгалтерского учета отнесены федеральные стандарты бухгалтерского учета, отраслевые стандарты бухгалтерского учета, нормативные акты Центрального банка Российской Федерации, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта [2]. При этом остается открытым вопрос, насколько документы из данного перечня соответствуют критериям «нормативные».

В продолжение данного исследования далее предлагаем обратиться к нормам абзацев 2 и 3 пункта 6 ПБУ 4/99, в соответствии с которыми при применении норм и правил ПБУ 4/99 выявляется недостаточность, недостоверность и/или неполнота данных для формирования полного представления о финансовом положении экономического субъекта, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении, то ПБУ 4/99 разрешает в бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономического субъекта включить соответствующие дополнительные показате-

тели и пояснения (абз. 2 п.6 ПБУ 4/99), а также возможно отступление от норм и правил ПБУ 4/99 (абз.3 ПБУ 4/99) [7]. Аналогичная норма содержится в п. 7.4. ПБУ 1/2008, в рамках которого указано, что в случаях, когда применение учетной политики, сформированной в соответствии с требованиями ПБУ 1/2008, приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (несущественная информация), экономический субъект вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности [6].

Учитывая принцип обеспечения нейтральности информации при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, закрепленный в п. 7 ПБУ 4/99 [7], а именно исключение одностороннего удовлетворения интересов одних групп пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности перед другими, актуальной в достаточной степени считаем и определение предмета настоящего исследования о проблематике нормативного регулирования формирования и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в различных фокусах, в том числе, например, в фокусе использования компанией ESG-принципов (Информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49 [11] (далее – Письмо № ИН-06-28/49)).

Раскрывая тему исследования, напомним отдельно, что в соответствии с нормами статьи 92 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее – Закон № 208-ФЗ) [3], публичное общество обязано раскрывать в том числе:

- 1) годовой отчет общества, годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- 2) проспект ценных бумаг общества в случаях, предусмотренных правовыми актами РФ;
- 3) сообщение о проведении общего собрания акционеров в порядке, предусмотренном нормами Закона № 208-ФЗ;
- 4) иные сведения, определяемые Банком России.

Комментируя последний (четвертый) пункт, следует отдельно обратить внимание на раздел 2. «Общие положения о раскрытии нефинансовой информации» Письма № ИН-06-28/49, в соответствии с которым Банк России рекомендует раскрывать существенную нефинансовую информацию, которая позволит сформировать объективное и комплексное представление о воздействии экономического субъекта на окружающую среду (в том числе на климат), социальную сферу (в том числе на соблюдение прав человека) и экономику, а также об учете экономическим субъектом ESG-факторов, рисках и возможностях, связанных с такими факторами, оказывающими существенное влияние на развитие экономического субъекта, показатели эффективности его деятельности и его позиции на рынке [11].

При этом под нефинансовой информацией понимается совокупность сведений и показателей, отражающих цели экономического субъекта, его стратегию, подходы к управлению, систему управления рисками, взаимодействие с заинтересованными лицами, во взаимосвязи с планируемым вкладом деятельности в достижение целей устойчивого развития, целей Парижского соглашения по климату, национальных стратегических целей по вопросам окружающей среды, социальной сферы и экономики, результаты деятельности экономического субъекта в части его влияния на окружающую среду (экологию), общество и экономику, а также учета в деятельности экономического субъекта факторов, связанных с окружающей средой (в том числе экологических факторов и факторов, связанных с изменением климата), обществом (социальных факторов) и корпоративным управлением, рисков и возможностей, связанных с указанными факторами (раздел 1 Письма № ИН-06-28/49 [11]).

Данный вопрос не обошел стороной и аудиторскую деятельность. В соответствии с разделом 4. «Принципы раскрытия нефинансовой информации» (подраздел Принцип 3. «Ориентация раскрытия нефинансовой информации на будущее и стратегические цели») Письма № ИН-06-28/49 [11], наличие внешнего независимого мониторинга

выполнения экономическим субъектом принятых стратегических планов и прогресса в достижении ключевых целей со стороны третьих лиц, которыми могут являться, например, аудиторские организации, будет обеспечивать большую прозрачность деятельности экономического субъекта. При этом независимое внешнее подтверждение (заверение) раскрываемой нефинансовой информации может проводиться в том числе с привлечением аудиторской организации (аудитора) (раздел 8. «Независимая внешняя оценка нефинансовой информации») Письма № ИН-06-28/49) [11]. Здесь же обращаем внимание, что в рамках Письма № ИН-06-28/49 термины «аудит» «аудитор», «аудиторская организация» отдельно и самостоятельно не категорированы, т.е. применяется общепринятая терминология в соответствии с нормами Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [1].

Анализируя вышеуказанные нормы в сопоставлении с п. 5 ПБУ 4/99 [7], логичным и противоречивым встает вопрос об обязательности включения данной информации в состав публично раскрываемой обязательной отчетности экономического субъекта. При этом, считаем, что в случае принятия решения о таком раскрытии, долгосрочные

партнеры и контрагенты публичного общества также должны готовить, декларировать и проводить аудит подобной информации, чтобы само публичное общество могло опираться при подготовке своей отчетности на проверенные данные контрагентов.

Выводы

Изучение и анализ последних изменений в области формирования и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также норм, регламентирующих раскрытие нефинансовой информации, включая информацию о влиянии ESG-факторов и основных рисков и возможностей, связанных с воздействием таких факторов, позволяют сделать вывод о том, что экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого публична (т.е. подлежит раскрытию перед неограниченным по каким-либо причинам количеством пользователей), а также ряд его постоянных контрагентов, от деятельности которых зависит и его финансово-хозяйственная деятельность, должны отслеживать, категорировать и удовлетворять информационные запросы и интересы пользователей бухгалтерской информации на постоянной основе.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ред. от 11.06.2021) // СПС «Консультант плюс», 2022.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022) // СПС «Консультант плюс», 2022.
3. Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 07.10.2022) «Об акционерных обществах» // СПС «Консультант плюс», 2022.
4. Постановление Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 (ред. от 31.12.2020) «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации» // СПС «Консультант плюс», 2022.
5. Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 09.11.2021) «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.01.2019 № 53639) (с изм. и доп., вступ. в силу с 07.01.2022) // СПС «Консультант плюс», 2022.
6. Приказ Минфина России от 06.10.2008 №106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») (зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12522) // СПС «Консультант плюс», 2022.

7. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)» // СПС «Консультант плюс», 2022.
8. Приказ Минфина России от 22.02.2022 № 23н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022 – 2026 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 5 июня 2019 г. № 83н» (зарегистрировано в Минюсте России 24.03.2022 № 67877) // СПС «Консультант плюс», 2022.
9. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» // СПС «Консультант плюс», 2022.
10. Распоряжение Правительства РФ от 31.12.2020 № 3709-р «Об утверждении Концепции развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года» // СПС «Консультант плюс», 2022.
11. Информационное письмо Банка России от 12.07.2021 № ИН-06-28/49 «О рекомендациях по раскрытию публичными акционерными обществами нефинансовой информации, связанной с деятельностью таких обществ» // СПС «Консультант плюс», 2022.
12. Алибеков Ш.И., Морунов В.В. Понятие «качество аудита» в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими аудиторскую деятельность // Финансовый бизнес. 2021 № 3. С. 3-5.
13. Алибеков Ш.И., Морунов В.В., Нурмухаметов И.Ф. Определение качества аудиторской деятельности в соответствии с нормативно-правовыми актами РФ // Управленческий учет. 2020. № 1. С. 17-21.
14. Морунов В.В. Нормативные факторы, влияющие на развитие качества аудита в России // Управленческий учет. 2022. № 1 (2). С. 286-291.
15. Морунов В.В. Проблематика определения качества аудиторской деятельности в соответствии с нормами отечественного законодательства // Управленческий учет. 2022. № 2 (3). С. 504-509.